

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza a komparace procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a
ve veřejné správě

Analysis and Comparison of Consolidation Process for Business Entities
and Public Administration

Student: Bc. Petra Přikrylová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Přikrylová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza a komparace procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě**
Analysis and Comparison of Consolidation Process for Business Entities and Public Administration
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Konsolidovaná účetní závěrka u podnikatelských subjektů
 3. Konsolidovaná účetní závěrka ve veřejné správě
 4. Aplikace a komparace procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

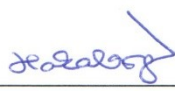
HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
LOJA, Radka a Radek JONÁŠ. *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha: VOX, 2016. 156 s. ISBN 978-80-87480-52-6.
ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. *Konsolidace účetních výkazů - Principy a praktické aplikace*. Praha: Ekopress, 2013. 434 s. ISBN 978-80-86929-95-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně, mimo příloh č. 1 až 7, které jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 27. 4. 2018

.....*Přikrylová*.....

Bc. Petra Přikrylová

Obsah

1	Úvod	5
2	Konsolidovaná účetní závěrka u podnikatelských subjektů	7
2.1	Základní terminologie	7
2.1.1	Definice vlivu a ovládání.....	8
2.2	Povinnost sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky	10
2.2.1	Datum sestavení konsolidované účetní závěrky	11
2.2.2	Skupina účetních jednotek.....	12
2.3	Osvobození od konsolidace.....	14
2.3.1	Osvobození od povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky	14
2.3.2	Osvobození účetních jednotek povinných podrobit se konsolidaci.....	15
2.4	Součásti konsolidované účetní závěrky.....	16
2.4.1	Konsolidovaná rozvaha	16
2.4.2	Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty	17
2.4.3	Příloha.....	19
2.5	Metody konsolidace	20
2.5.1	Metoda plné konsolidace	21
2.5.2	Metoda poměrné konsolidace	22
2.5.3	Metoda konsolidace ekvivalencí	23
2.6	Vyloučení vzájemných vztahů	24
3	Konsolidovaná účetní závěrka ve veřejné správě.....	26
3.1	Účetní reforma veřejných financí.....	26
3.2	Konsolidační celek Česká republika	27
3.2.1	Dílčí konsolidační celky státu.....	27
3.2.2	Vyšší dílčí konsolidační celky státu	29
3.2.3	Zahrnutí subjektů do konsolidačního celku státu	31
3.3	Konsolidační účetní záznamy.....	32
3.3.1	Seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu	33
3.3.2	Rozšířený Pomocný analytický přehled	35
3.3.3	Pomocný konsolidační přehled.....	36

3.4	Souhrnné účetní výkazy za Českou republiku	38
3.4.1	Souhrnný výkaz majetku a závazků státu.....	38
3.4.2	Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu.....	40
3.4.3	Výkaz peněžních toků státu	41
3.4.4	Příloha.....	42
3.5	Metody konsolidace	42
4	Aplikace a komparace procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě	46
4.1	Proces konsolidace u podnikatelských subjektů	46
4.1.1	Metoda plné konsolidace	46
4.1.2	Metoda poměrné konsolidace	52
4.1.3	Metoda konsolidace ekvivalencí	56
4.2	Proces konsolidace ve veřejné správě	59
4.2.1	Účetní výkazy České republiky za rok 2016	61
4.3	Komparace procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě	66
5	Závěr.....	69
	Seznam použité literatury	71
	Seznam zkratk	74
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Konsolidovaná účetní závěrka u podnikatelských subjektů začala být v České republice sestavována od roku 1993, a to z důvodu uceleného informování uživatelů této účetní závěrky. Konsolidovaná účetní závěrka ve veřejné správě byla poprvé v České republice sestavena v roce 2016, a to na základě účetní reformy veřejných financí v roce 2010. Důvodem zahájení sestavování konsolidované účetní závěrky za Českou republiku je především získání komplexního přehledu o stavu majetku a závazků České republiky a získání informací o nakládání s veřejnými prostředky. Sestavování konsolidované účetní závěrky státu se stává celosvětovým trendem a mimo Českou republiku sestavují konsolidovanou účetní závěrku státu například Velká Británie, Kanada, USA, Švédsko a Slovensko.

Druhá kapitola této práce bude věnována konsolidované účetní závěrce dle české legislativy u podnikatelských subjektů. V rámci této kapitoly budou především vymezeny základní terminologie, povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky včetně možnosti osvobození od konsolidace, metody konsolidace a součásti konsolidované účetní závěrky.

Třetí kapitola bude zaměřena na konsolidovanou účetní závěrku ve veřejné správě. Bude zde objasněn důvod zahájení sestavování konsolidované účetní závěrky ve veřejné správě, definován konsolidační celek Česká republika, vymezeny konsolidační účetní záznamy, účetní výkazy České republiky a metody konsolidace.

Čtvrtá kapitola bude věnována procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě. Budou zde aplikovány jednotlivé metody konsolidace u podnikatelských subjektů na demonstračních příkladech. V rámci konsolidace ve veřejné správě budou zobrazeny a analyzovány souhrnné výkazy za Českou republiku z roku 2016. Závěr této kapitoly bude věnován komparaci procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě.

Cílem práce je definovat konsolidovanou účetní závěrku v rámci české legislativy u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě. Dále je cílem objasnit proces konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě a poukázat na podobnosti a rozdíly mezi těmito procesy. K objasnění procesu konsolidace u podnikatelských subjektů budou použity demonstrační příklady. Co se týče procesu konsolidace ve veřejné správě, budou znázorněny a objasněny souhrnné výkazy za Českou republiku z roku 2016 jakožto výstupy procesu konsolidace ve veřejné správě.

Pro dosažení stanovených cílů bude použita metoda deskripce, analýzy a komparace. Metoda deskripce bude použita ve druhé kapitole k vymezení konsolidované účetní závěrky

u podnikatelských subjektů, ve třetí kapitole k vymezení konsolidované účetní závěrky ve veřejné správě a v rámci čtvrté kapitoly bude metoda deskripce použita k vymezení procesu konsolidace. Metoda komparace bude zejména aplikována ve čtvrté kapitole k definování podobností a rozdílů procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě. Analýza bude využita v rámci čtvrté kapitoly, kde bude analyzován proces konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě.

2 Konsolidovaná účetní závěrka u podnikatelských subjektů

Obecně význam slova konsolidace odpovídá výrazu sjednocení či sloučení. Konsolidovaná účetní závěrka je tedy účetní závěrkou účetních jednotek, které jsou spolu určitým způsobem vzájemně propojeny (Loja a Jonáš, 2016).

Konsolidovaná účetní závěrka je v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), definována jako účetní závěrka, která je sestavená a upravená metodami konsolidace. Metody konsolidace jsou vymezeny v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 020 – Konsolidovaná účetní závěrka (dále jen „standard č. 020“). V rámci české legislativy je konsolidovaná účetní závěrka dále upravena především vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“) a zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech neboli zákonem o obchodních korporacích (dále jen „zákon o obchodních korporacích“) (Zelenka a Zelenková 2013).

Prostřednictvím konsolidované účetní závěrky jsou sloučeny určité účetní jednotky, jako by se jednalo o jednu jedinou účetní jednotku. Konsolidovanou účetní závěrkou se nenahrazuje individuální účetní závěrka a samotná konsolidovaná účetní závěrka neslouží pro daňové účely ani pro účely rozdělování výsledků hospodaření, ale slouží především k ucelenému informování uživatelů této účetní závěrky. Prvotně informace získané z konsolidované účetní závěrky sloužily především vlastníkům a podílníkům, v dnešní době ale informace čerpají také externí uživatelé, zejména odběratelé, dodavatelé, poskytovatelé půjček a potenciální investoři (Hakalová, 2010).

2.1 Základní terminologie

K následující analýze konsolidované účetní závěrky je nezbytné uvést definice základních pojmů, které souvisejí s konsolidací.

Konsolidující účetní jednotka

Konsolidující účetní jednotka je definována jako účetní jednotka, která je obchodní společností a zároveň ovládající osobou, která nevykonává společný vliv a které vzniká povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Konsolidující účetní jednotka bývá nazývána v souladu se zákonem o obchodních korporacích mateřskou obchodní korporací.

Konsolidovaná účetní jednotka

Konsolidovaná účetní jednotka je ovládanou osobou, ve které není vykonáván společný vliv a která má povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky a poskytnout svoji účetní závěrku a další potřebné dokumenty pro sestavení konsolidované účetní závěrky konsolidující účetní jednotce. Konsolidovaná účetní jednotka bývá nazývána v souladu se zákonem o obchodních korporacích dceřinou obchodní korporací.

Účetní jednotka pod společným vlivem

Účetní jednotka pod společným vlivem je definována jako osoba, ve které konsolidující nebo konsolidovaná účetní jednotka uplatňuje společný vliv, a která je povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky.

Přidružená účetní jednotka

Přidružená účetní jednotka je vymezena jako osoba, ve které konsolidující účetní jednotka uplatňuje podstatný vliv a je povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky.

Skupina účetních jednotek

Skupinu účetních jednotek tvoří konsolidující účetní jednotka a jedna nebo více konsolidovaných účetních jednotek. Skupina účetních jednotek se dělí na malou, střední a velkou skupinu.

Konsolidační celek

Konsolidační celek tvoří konsolidující účetní jednotka a jedna nebo více konsolidovaných účetních jednotek. Konsolidační celek může být oproti skupině účetních jednotek menší o ty účetní jednotky, které jsou od konsolidace osvobozeny.

Den akvizice

Za den akvizice se považuje den, od něhož začíná být účinně uplatňován příslušný vliv nad účetní jednotkou povinnou podrobit se konsolidaci (Loja a Jonáš, 2016).

2.1.1 Definice vlivu a ovládání

Dále je nezbytné definovat pojmy vztahující se k problematice vlivu a ovládání. Tyto pojmy jsou vymezeny v zákoně o obchodních korporacích a v zákoně o účetnictví.

Ovládající a ovládaná osoba

V zákoně o obchodních korporacích je definována ovládající a ovládaná osoba. Za ovládající osobu se považuje osoba, která disponuje pravomocí přímo, či nepřímo uplatňovat v obchodní korporaci rozhodující vliv a za ovládanou osobu je považována osoba,

kteřá je ovládaná ovládající osobou. Pokud je ovládající osobou obchodní korporace, nazývá se mateřskou obchodní korporací, je-li ovládanou osobou obchodní korporace, označuje se tato osoba dceřinou obchodní korporací.

Ovládající osoba je dále definována jako osoba, která má pravomoc jmenovat nebo odvolat většinu osob statutárního orgánu obchodní korporace, ve které je společníkem nebo většinu osob, které jsou v podobném postavení nebo které jsou členy kontrolního orgánu. Případně může ovládající osoba toto jmenování a odvolání prosadit. Ovládající osoba dle zákona o obchodních korporacích disponuje s podílem na hlasovacích právech v obchodní korporaci, ve které je společníkem, který představuje minimálně 40 % všech hlasů, případně 30 % všech hlasů, a to v případě, že na posledních třech po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu představoval tento podíl více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob. O ovládající osobu se nejedná v případě, kdy se stejným nebo větším podílem na hlasovacích právech disponuje jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě.

Osoby jednající ve shodě jsou ovládajícími osobami, jestliže nakládají s hlasovacími právy za účelem ovlivnění, ovládání nebo jednotného řízení korporace a jejich podíl společně představuje minimálně 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, případně 30 % všech hlasů, a to za předpokladu, že na posledních třech po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu představoval podíl osob jednajících ve shodě více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob. Pokud se stejným nebo vyšším podílem na hlasovacích právech disponuje jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě, nejsou tyto osoby jednající ve shodě ovládajícími osobami (zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, 2018).

Společný, rozhodující a podstatný vliv

Vlivná osoba je osoba, která pomocí svého vlivu rozhodujícím a významným způsobem ovlivňuje chování jiné osoby. Jedna osoba může ve druhé osobě uplatňovat vliv, který můžeme dle jeho síly rozlišit na společný, rozhodující a podstatný.

Společný vliv je v zákoně o účetnictví definován jako vliv, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami, které nejsou zahrnuty do konsolidačního celku, ovládají jinou osobu, a to za předpokladu, že osoba, která vykonává společný vliv samostatně, nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě.

Rozhodující vliv se vyznačuje pravomocí ovládající osoby jmenovat, nebo odvolat většinu osob statutárního orgánu, nebo většinu osob, které jsou v podobném postavení nebo které jsou členy kontrolního orgánu a pravomocí prosadit toto jmenování nebo odvolání. Podíl na hlasovacích právech v případě rozhodujícího vlivu je představován minimálně 40 %

všech hlasů v obchodní korporaci, případně 30 % všech hlasů, a to v případě, že na posledních třech po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu představoval podíl ovládající osoby nebo osob jednajících ve shodě více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob.

Podstatný vliv je významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, který není společným ani rozhodujícím vlivem. Za podstatný vliv se považuje vliv s dispozicí nejméně 20 % hlasovacích práv.

Při posuzování vazeb mezi jednotlivými účetními jednotkami je třeba mít na mysli, že stupeň vlivu může být určen i dalšími kritérii a nemusí tedy odpovídat procentu hlasovacích práv, je tedy potřeba prostudovat společenské smlouvy a vymezení práv a povinností společníků (Loja a Jonáš, 2016).

Přímý a nepřímý vliv

Ovládající osoba disponuje pravomocí přímo, či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Přímý vliv je uplatňován v obchodní korporaci na základě vlastnictví podílu nebo na základě jiných dvoustranných právních aktů. Nepřímý vliv není uplatňován přímo, ale prostřednictvím jiné osoby.

Uplatňování přímého a nepřímého vlivu je znázorněno prostřednictvím Schématu 2.1. Jestliže obchodní korporace A vykonává přímý rozhodující vliv v obchodní korporaci B a obchodní korporace B vykonává přímý rozhodující vliv v obchodní korporaci C, potom obchodní korporace A zprostředkovaně uplatňuje nepřímý rozhodující vliv v obchodní korporaci C (Fireš a Harna, 1997).

Schéma 2. 1 Přímý a nepřímý vliv



Zdroj: Fireš a Harna (1997), vlastní zpracování

2.2 Povinnost sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky

Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky vyplývá ze zákona o účetnictví, kde je uvedeno, že povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku se vztahuje na konsolidující účetní jednotku. Konsolidovaná účetní závěrka musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz konsolidačního celku, účetních jednotek pod společným

vlivem a přidružených účetních jednotek. V případě, že je konsolidující účetní jednotka emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, řídí se mezinárodními účetními standardy.

Co se týče povinnosti zveřejnění konsolidované účetní závěrky, v zákoně o účetnictví je uvedeno, že konsolidovaná účetní závěrka spolu s výroční zprávou se zveřejňuje uložením do sbírky listin obchodního rejstříku, který je každému přístupný, a to po ověření auditorem a po schválení příslušným orgánem (nejčastěji valnou hromadou) do 30 dnů od splnění těchto uvedených podmínek, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky, a to bez ohledu na to, zda došlo ke schválení.

V případě, že konsolidující účetní jednotka nezveřejní konsolidovanou účetní závěrku, dopouští se přestupku, za který se ukládá pokuta do výše 3 % hodnoty konsolidovaných aktiv celkem z konsolidované účetní závěrky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k přestupku došlo. Pokud hodnota aktiv celkem neodpovídá hodnotě zjištěné v řízení o uložení pokuty, použije se zjištěná výše aktiv v řízení o přestupku. Pokud nastane situace, kdy nelze skutečnou výši aktiv zjistit, stanoví hodnotu aktiv celkem kvalifikovaným odhadem orgán, který porušení právních povinností projednává. Obdobně se potupuje v případě, kdy konsolidovaná účetní závěrka nebyla vůbec sestavena (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 2018).

2.2.1 Datum sestavení konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje k datu řádné účetní závěrky konsolidující účetní jednotky. Jednotlivé účetní závěrky použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky by měly být sestaveny ke stejnému okamžiku a délka účetního období musí být u všech účetních jednotek stejně dlouhá. Nastane-li situace, kdy rozvahový den poslední účetní závěrky některé z konsolidovaných účetních jednotek, případně některé z účetních jednotek pod společným vlivem, předchází o více jak 3 měsíce rozvahový den konsolidující účetní jednotky, jsou tyto účetní jednotky povinny vyhotovit mezitímní účetní závěrku, která se následně použije při sestavení konsolidované účetní závěrky. Pokud se jedná o účetní jednotky, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, může uvedená doba činit až 6 měsíců. Pokud rozvahový den účetní závěrky předchází u účetní jednotky o méně než 3 měsíce rozvahový den, ke kterému se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, je možné tuhle účetní závěrku použít při sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidující účetní jednotka následně uvede významné skutečnosti, které nastaly mezi těmito rozvahovými dny v příloze v konsolidované účetní závěrce (Loja a Jonáš, 2016).

Konsolidující účetní jednotka je povinna vyhlásit konsolidační pravidla, podle kterých konsolidované účetní jednotky upravují předkládané údaje, které slouží k sestavení konsolidované účetní závěrky. Pomocí konsolidačních pravidel jsou upraveny zejména způsob oceňování majetku a závazků, požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které předkládají konsolidované účetní jednotky, termíny předkládání údajů a termín sestavení konsolidované účetní závěrky (Hakalová, 2010).

2.2.2 Skupina účetních jednotek

Skupina účetních jednotek je tvořena konsolidující účetní jednotkou a jednou či několika konsolidovanými účetními jednotkami. Pro potřeby určení povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky je nezbytné odlišit malou, střední a velkou skupinu účetních jednotek, protože v případě malé skupiny účetních jednotek nevzniká konsolidující účetní jednotce povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud skupina nezahrnuje subjekt veřejného zájmu. Subjektem veřejného zájmu je účetní jednotka se sídlem v ČR, která je:

- obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank,
- spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření nebo
- zdravotní pojišťovnou.

V Tab. 2.1 je znázorněno členění skupin účetních jednotek včetně vymezení hraničních hodnot, podle kterých se stanovuje, do které kategorie skupin účetních jednotek daná skupina účetních jednotek spadá. Aktivy celkem se rozumí aktiva netto, ročním úhrnem obrátu se rozumí výnosy snížené o prodejní slevy dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, vynásobené 12 a průměrný počet zaměstnanců odpovídá průměrnému počtu zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu.

Tab. 2.1 Skupiny účetních jednotek

Skupiny účetních jednotek	Hraniční hodnoty		
	Aktiva celkem	Roční úhrn obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Malá	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední	500 mil. Kč	1 mld. Kč	250
Velká	500 mil. Kč	1 mld. Kč	250

Zdroj: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (2018), vlastní zpracování

O malou skupinu účetních jednotek se jedná v případě, kdy skupina účetních jednotek k rozvahovému dni na konsolidovaném základě nepřekračuje alespoň dvě z hraničních hodnot uvedených v Tab. 2.1, tedy hodnotu aktiv celkem 100 mil. Kč, hodnotu ročního úhrnu obratu 200 mil. Kč a hodnotu průměrného počtu zaměstnanců 50. O střední skupinu účetních jednotek se jedná v případě, kdy skupina účetních jednotek není malou skupinou a zároveň nepřekračuje k rozvahovému dni na konsolidovaném základě alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot. O velkou skupinu účetních jednotek se jedná, pokud skupina účetních jednotek na konsolidovaném základě překračuje alespoň dvě uvedené hraniční hodnoty (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 2018).

Konsolidovaný základ

Překročení hraničních hodnot se posuzuje k rozvahovému dni na konsolidovaném základě. Konsolidovaný základ neodpovídá prostému součtu hodnot z individuálních účetních závěrek konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek, ale je nezbytné provést některé konsolidační postupy, aby bylo možné stanovit hodnotu konsolidovaného základu. Hodnota konsolidovaného základu je nezbytná ke stanovení kategorie skupiny účetních jednotek, a tedy ke stanovení povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky.

Nejméně pracné je vyčíslení průměrného počtu zaměstnanců, protože v tomto případě se používá prostý součet. Co se týče aktiv celkem a ročního úhrnu obratu, je postup složitější. V případě, že se zjištěné hodnoty aktiv celkem a ročního úhrnu obratu prostým součtem pohybují blízko hraničních hodnot, existuje zde možnost, že se hodnoty dostanou pod hraniční hodnoty a nedochází tedy ke vzniku povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky. Ve specifických situacích může ale také dojít k situaci, kdy je v rámci konsolidovaného základu dosaženo vyšší hodnoty aktiv celkem oproti hodnotě zjištěné prostým součtem a zároveň je překročena hraniční hodnota a konsolidující účetní jednotce může vzniknout povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (Harna, 2016).

Konsolidační postupy, potřebné ke zjištění hodnot aktiv celkem a ročního úhrnu obratu, jsou uvedeny v rámci podkapitoly zaměřené na metody konsolidace.

2.3 Osvobození od konsolidace

Jak již bylo uvedeno, povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku se vztahuje na konsolidující účetní jednotku a povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky vzniká bez ohledu na sídlo konsolidované účetní jednotce, účetní jednotce pod společným vlivem a přidružené účetní jednotce. Existují ale výjimky, a to jak na straně konsolidující účetní jednotky povinné sestavit konsolidovanou účetní závěrku, tak na straně účetních jednotek povinných podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky (Loja a Jonáš, 2016).

2.3.1 Osvobození od povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky

Konsolidující účetní jednotce nevzniká povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v případě, že se jedná o malou skupinu účetních jednotek, která nezahrnuje subjekt veřejného zájmu. Dále povinnost nevzniká, pokud konsolidující účetní jednotka ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, případně společné účetní jednotky, které jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné nebo mohou být vyloučeny z konsolidace a povinnost nevzniká také v případě, kdy je konsolidující účetní jednotka součástí konsolidačního celku jiné konsolidující osoby.

Konsolidující účetní jednotce nevzniká povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky, pokud je zároveň součástí konsolidačního celku jiné konsolidující osoby, která je konsolidující účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční osobou, která se řídí právem členského státu Evropské unie a zároveň tato jiná konsolidující osoba drží:

- veškeré podíly konsolidující účetní jednotky, přičemž k akciím nebo podílům drženým členy správního, řídicího nebo dozorčího orgánu na základě zvláštních právních předpisů, stanov nebo společenské smlouvy se nepřihlíží nebo
- alespoň 90 % podílů konsolidující účetní jednotky a zároveň nesestavení konsolidované účetní závěrky schválili ostatní akcionáři nebo společníci konsolidující účetní jednotky, nebo drží méně než 90 % podílů konsolidující účetní jednotky a ostatní akcionáři nebo společníci držící minimálně 10% podíl v konsolidující účetní jednotce nepožádali nejpozději 6 měsíců před koncem účetního období o sestavení konsolidované účetní závěrky.

Zároveň musí být splněno, že konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva sestavena jinou konsolidující osobou je ověřena auditorem podle práva státu, kterým se tato jiná

konsolidující účetní osoba řídí a konsolidovaná účetní závěrka, výroční zpráva a zpráva auditora odpovědného za ověření této konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy je zveřejněna v souladu se zákonem o účetnictví, a to v českém jazyce. Součástí přílohy konsolidující účetní jednotky musí být název a sídlo jiné konsolidující osoby, která konsolidovanou účetní závěrku sestavila a musí zde být uvedeny důvody nevytvoření konsolidačního celku.

Nárok na osvobození od povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky nevzniká konsolidující účetní jednotce, která je součástí konsolidačního celku jiné konsolidující osoby, pokud se požaduje sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy pro účel informování zaměstnanců nebo jejich zástupců podle zvláštního právního předpisu a nebo se požaduje sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy pro potřeby správních orgánů nebo soudu (Loja a Jonáš, 2016).

2.3.2 Osvobození účetních jednotek povinných podrobit se konsolidaci

Osvobození je možné i na straně účetních jednotek povinných podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky. Konsolidované, případně společné účetní jednotky nemusejí být podrobeny konsolidaci, pokud je splněna alespoň jedna z podmínek vymezených v zákoně o účetnictví. První podmínkou je, že v mimořádných případech nelze získat informace nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo bez zbytečného zdržení. Druhou podmínkou je, že podíly držené účetní jednotkou jsou určeny výhradně k následujícímu prodeji a poslední podmínkou je existence přísných a dlouhodobých omezení podstatně bránících konsolidující účetní jednotce ve:

- výkonu práv, pokud jde o nakládání s majetkem nebo pokud jde o řízení účetní jednotky, nebo
- výkonu jednotného řízení účetní jednotky, jedná-li se o vztahy vzniklé na základě smlouvy uzavřené s účetní jednotkou nebo na základě zakladatelské smlouvy, společenské smlouvy, případně na základě stanov účetní jednotky nebo skládají-li se správní, řídicí či dozorčí orgány této účetní jednotky a jedné nebo více jiných účetních jednotek, ve kterých nevykonává vliv, převážně ze stejných osob vykonávajících funkci během účetního období až do sestavení konsolidované účetní závěrky.

Přidružené účetní jednotky nemusejí být zahrnuty do konsolidace, pokud podíl konsolidující účetní jednotky na vlastním kapitálu přidružené účetní jednotky je nevýznamný (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 2018).

2.4 Součásti konsolidované účetní závěrky

Součástí konsolidované účetní závěrky jsou konsolidovaná rozvaha, konsolidovaný výkaz zisku a ztráty a příloha. Součástí mohou být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Volba metody a obsahové náplně přehledu o peněžních tocích je pouze v pravomoci konsolidující účetní jednotky za předpokladu respektování věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví (Hakalová, 2010).

Konsolidující účetní jednotky jsou povinny spolu s konsolidovanou účetní závěrkou vyhotovit a ověřit auditorem konsolidovanou výroční zprávu. Konsolidovaná výroční zpráva obsahuje informace o konsolidačním celku, účetních jednotkách pod společným vlivem a přidružených účetních jednotkách. Pokud jsou obsahem konsolidované výroční zprávy i všechny informace o konsolidující účetní jednotce, které musí obsahovat výroční zpráva, nemusí tato jednotka vyhotovovat výroční zprávu. Jak už bylo zmíněno v podkapitole věnované povinnosti sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky, výroční zpráva spolu s konsolidovanou účetní závěrkou se zveřejňuje uložením do sbírky listin obchodního rejstříku (Loja a Jonáš, 2016).

2.4.1 Konsolidovaná rozvaha

Konsolidovaná rozvaha se skládá nejméně z položek označených velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi, které jsou uvedeny odděleně za běžné a minulé účetní období. Minimální požadovaná struktura konsolidované rozvahy je znázorněna v Tab. 2.2

Minimální požadovaná struktura konsolidované rozvahy je doplněna o položky dle použité metody konsolidace. Mezi tyto doplňující položky se řadí položka:

- kladný, nebo záporný konsolidační rozdíl,
- menšinový vlastní kapitál, menšinový základní kapitál, menšinové kapitálové fondy, menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let, menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období¹,
- cenné papíry a podíly v ekvivalenci,
- konsolidační rezervní fond a
- podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (Hakalová, 2010).

¹ Ve zveřejňovaných údajích se uvádí pouze souhrnná pasivní položka menšinový vlastní kapitál bez podrobnějšího členění

Tab. 2.2 Minimální požadovaná struktura konsolidované rozvahy

AKTIVA		PASIVA	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	A.	Vlastní kapitál
B.	Stálá aktiva	A.I.	Základní kapitál
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	A.II.	Ážio a kapitálové fondy
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	A.III.	Fondy ze zisku
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
C.	Oběžná aktiva	A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
C.I.	Zásoby	A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
C.II.	Pohledávky	B.+ C.	Cizí zdroje
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	B.	Rezervy
C.IV.	Peněžní prostředky	C.	Závazky
D.	Časové rozlišení aktiv	C.I.	Dlouhodobé závazky
		C.II.	Krátkodobé závazky
		D.	Časové rozlišení pasiv

Zdroj: vyhláška č. 500/2002 Sb. (2018), vlastní zpracování

2.4.2 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty zahrnuje nejméně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi, které jsou uvedeny odděleně za běžné a minulé účetní období. Minimální požadovaná struktura konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je znázorněna v Tab. 2. 3.

Minimální požadovaná struktura konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je dále doplněna dle použité metody konsolidace:

- v nákladových položkách o zúčtování kladného konsolidačního rozdílu,
- ve výnosových položkách o zúčtování záporného konsolidačního rozdílu,
- o menšinové podíly na výsledku hospodaření,
- o podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (Hakalová, 2010).

Tab. 2.3 Minimální požadovaná struktura konsolidovaného výkazu zisku a ztráty

I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží
A.	Výkonová spotřeba
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
C.	Aktivace (-)
D.	Osobní náklady
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti
III.	Ostatní provozní výnosy
F.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
J.	Nákladové úroky a podobné náklady
VII.	Ostatní finanční výnosy
K.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
L.	Daň z příjmů
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.

Zdroj: vyhláška č. 500/2002 Sb. (2018), vlastní zpracování

2.4.3 Příloha

V příloze konsolidované účetní závěrky jsou uvedeny podobné informace jako v roční individuální účetní závěrce. Konsolidující účetní jednotka je ale povinna provést nezbytné úpravy, který vyplývají ze zvláštností konsolidované účetní závěrky ve srovnání s roční účetní závěrkou. Při zveřejňování transakcí mezi spřízněnými stranami se neuvádějí operace mezi spřízněnými stranami, které jsou zahrnuty do konsolidace, a které se z konsolidace vylučují. Při zveřejňování průměrného počtu zaměstnanců v průběhu účetního období se uvádí zvlášť průměrný počet zaměstnanců, které zaměstnávají účetní jednotky, které jsou konsolidovány pomocí metody poměrné konsolidace. Při zveřejňování hodnot odměn, záloh, závdavků a úvěrů členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů se uvádějí pouze částky přiznané konsolidující účetní jednotkou a jejími konsolidovanými účetními jednotkami členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů konsolidující účetní jednotky.

Dále jsou v příloze uvedeny způsob konsolidace včetně použité metody konsolidace, vysvětlení položky kladný případně záporný konsolidační rozdíl, jakékoli významné změny oproti předcházejícímu účetnímu období a u položek konsolidované účetní závěrky, které jsou nebo byly původně vyjádřeny v cizí měně, způsob jejich přepočtu na měnu, ve které je sestavena konsolidovaná účetní závěrka.

Informace o konsolidovaných účetních jednotkách

Mezi informace uváděné konsolidující účetní jednotkou v příloze konsolidované účetní závěrky o konsolidovaných účetních jednotkách se řadí:

- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku,
- podíl na vlastním kapitálu v těchto účetních jednotkách zahrnutých do konsolidačního celku, který je držen jinými účetními jednotkami než konsolidující účetní jednotkou nebo osobami jednajícími vlastním jménem, ale na účet těchto účetních jednotek,
- důvody, na základě kterých se konsolidující účetní jednotka stala ovládající osobou a
- název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek, které nejsou zahrnuty do konsolidačního celku z důvodů nevýznamnosti, včetně odůvodnění jejich nezahrnutí a uvedení podílu na vlastním kapitálu v těchto účetních jednotkách, který je držen jinými osobami než konsolidující účetní jednotkou.

Informace o přidružených účetních jednotkách

O přidružených účetních jednotkách se v příloze uvádí jejich název, sídlo a podíl na vlastním kapitálu v těchto přidružených účetních jednotkách, který drží účetní jednotky zahrnuté do konsolidace nebo osoby jednající vlastním jménem, ale na účet těchto účetních jednotek.

Informace o společných účetních jednotkách

O společných účetních jednotkách uvádí konsolidující účetní jednotka v příloze jejich název a sídlo, podíl na vlastním kapitálu v těchto účetních jednotkách pod společným vlivem, který drží účetní jednotky zahrnuté do konsolidace nebo osoby jednající vlastním jménem, ale na účet těchto účetních jednotek a dále zde uvádí důvody, na základě kterých je vykonáván společný vliv.

Informace o ostatních účetních jednotkách

Co se týče ostatních účetních jednotek, které nejsou konsolidovanými, přidruženými ani společnými účetními jednotkami, a ve kterých mají účetní jednotky samy nebo prostřednictvím osoby jednající vlastním jménem na její účet podíl na vlastním kapitálu menší než 20 %, uvede konsolidující účetní jednotka v příloze název a sídlo těchto účetních jednotek, dále výši podílu na vlastním kapitálu, a to včetně celkové výše vlastního kapitálu a výši výsledku hospodaření za poslední účetní období těchto ostatních účetních jednotek. Výše výsledku hospodaření a informace o vlastním kapitálu nemusejí být v příloze uvedeny, pokud se týkají účetní jednotky, které nevzniká povinnost zveřejňovat účetní závěrku.

Konsolidující účetní jednotky nemusejí uvádět informace týkající se konsolidovaných účetních jednotek, přidružených účetních jednotek, účetních jednotek pod společným vlivem a informace týkající se ostatních účetních jednotek, pokud by tyto informace vážně poškodily kteroukoliv účetní jednotku, které se týkají. V případě vynechání těchto informací se tato skutečnost uvede v příloze v konsolidované účetní závěrce (Loja a Jonáš, 2016).

2.5 Metody konsolidace

Ve vyhlášce je uvedeno, že konsolidace se provádí přímo nebo po jednotlivých úrovních dílčích celků. Přímá konsolidace spočívá v konsolidaci všech účetních jednotek najednou, tedy bez využití konsolidovaných účetních závěrek sestavených za dílčí celky. Oproti tomu při konsolidaci po jednotlivých úrovních se sestavují konsolidované účetní závěrky nižších celků, které pak vstupují do konsolidovaných účetních závěrek vyšších celků.

Konsolidaci lze provést metodou plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo metodou konsolidace ekvivalencí (Hakalová, 2010).

2.5.1 Metoda plné konsolidace

Metoda plné konsolidace se používá při zahrnutí konsolidovaných účetních jednotek do konsolidované účetní závěrky. Metoda plné konsolidace spočívá v zahrnutí položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidovaných účetních jednotek v plné výši po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky.

Proces sestavení konsolidované účetní závěrky metodou plné konsolidace lze rozdělit do šesti etap. Těmto etapám předchází přetřídění individuálních účetních závěrek do odpovídajících formátů výkazů a úprava položek účetních závěrek. Úpravy se provádějí dle vyhlášených principů oceňování uvedených v konsolidačních pravidlech, a to u těch konsolidovaných účetních jednotek, u nichž by odlišení od stanovených principů podstatným způsobem ovlivnilo pohled na ocenění majetku v konsolidované účetní závěrce a vykázaný výsledek hospodaření. V případě, že konsolidovaná účetní jednotka má sídlo v zahraničí a vede účetnictví v cizí měně, přepočítávají se údaje z účetní závěrky kurzem platným ke dni, ke kterému je konsolidovaná účetní závěrka sestavena. V případě, že se významně liší ocenění aktiv a závazků v účetnictví ovládaných osob od reálné hodnoty, provede se úprava ocenění na reálné hodnoty a do konsolidované účetní závěrky se zahrnou aktiva a závazky v tomto upraveném ocenění. Jednotlivé etapy lze vymezit jako:

1. sumarizaci údajů účetních závěrek konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek po protřídění a úpravách,
2. vyloučení vzájemných vztahů,
3. vyjádření případného konsolidačního rozdílu a odpisu,
4. vyloučení cenných papírů a podílů, jejichž emitentem jsou konsolidované účetní jednotky a vyloučení vlastního kapitálu konsolidovaných účetních jednotek, který se váže k vylučovaným cenným papírům a podílům,
5. rozdělení vlastního kapitálu a výsledku hospodaření konsolidovaných účetních jednotek na podíly připadající konsolidující účetní jednotce a na menšinové podíly,
6. vypořádání podílů se zpětnou vazbou a to tak, že v případě, že jsou podíly se zpětnou vazbou pořizovány krátkodobě se záměrem jejich prodeje, vykazují se v aktivech konsolidované rozvahy v položce krátkodobý finanční majetek a v případě pořízení s cílem dlouhodobého vlastnictví jsou tyto podíly vykázaný jako údaj představující snížení vlastního kapitálu v položce základní kapitál ve výši jmenovité hodnoty a případný rozdíl je vypořádán v položce kapitálové fondy v konsolidované rozvaze (Fireš a Harna, 1997).

Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl konsolidující účetní jednotka stanovuje ke dni akvizice, což je den, kdy je konsolidující účetní jednotkou účinně započato uplatňování příslušného vlivu nad účetní jednotkou zahrnutou do konsolidace, nebo ke dni zvýšení účasti například při pořízení dalších cenných papírů nebo podílů, a to nezávisle na uplatňované konsolidační metodě. Konsolidační rozdíl je definován jako rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidované účetní jednotky a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou. Konsolidační rozdíl může být kladný, záporný nebo nulový.

Konsolidační rozdíl se odepisuje do 20 let rovnoměrným odpisem, pokud neexistují důvody pro kratší dobu odpisování. Zvolená doba odpisování musí být spolehlivě prokazatelná a nesmí porušovat princip věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (Fireš a Harna, 1997).

Menšinový vlastní kapitál

Menšinový vlastní kapitál se vztahuje pouze k plné metodě konsolidace, a to na základě rozdělení vlastního kapitálu konsolidovaných účetních jednotek a výsledku hospodaření konsolidovaných účetních jednotek na podíly připadající konsolidující účetní jednotce a na menšinové podíly. Menšinový vlastní kapitál se skládá z pasivních rozvahových položek, a to konkrétně z menšinového základního kapitálu, menšinových kapitálových fondů, menšinových fondů ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let a menšinového výsledku hospodaření běžného účetního období. Ve zveřejňovaných údajích se uvádí pouze souhrnná pasivní položka menšinový vlastní kapitál bez podrobnějšího členění (Loja a Jonáš, 2016).

2.5.2 Metoda poměrné konsolidace

Metoda poměrné konsolidace se používá při konsolidaci účetních jednotek pod společným vlivem. Aktiva, závazky, náklady a výnosy jsou do konsolidovaných účetních výkazů zahrnuty podobně jako u plné metody konsolidace, ale pouze v poměrné výši odpovídající danému podílu konsolidující účetní jednotky. I postup konsolidace je obdobný jako u metody plné konsolidace s výjimkou menšinových podílů, které se vykazují pouze u plné metody konsolidace. Postup konsolidace lze rozdělit do 5 etap a to do:

1. začlenění jednotlivých protříděných a upravených položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty společné účetní jednotky v poměrné výši do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky,

2. vyloučení vzájemných vztahů,
3. vyjádření případného konsolidačního rozdílu a odpisu,
4. vyloučení cenných papírů a podílů, jejichž emitentem je společná účetní jednotka a vyloučení vlastního kapitálu společné účetní jednotky, který se váže k vylučovaným cenným papírům a podílům a
5. vypořádání podílů se zpětnou vazbou (Fireš a Harna, 1997).

2.5.3 Metoda konsolidace ekvivalencí

Metoda konsolidace ekvivalencí se používá při zahrnutí přidružených účetních jednotek do konsolidované účetní závěrky. Aktiva, závazky, náklady a výnosy přidružené účetní jednotky se projevují pouze v několika položkách, a to v položce cenné papíry a podíly v ekvivalenci, podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci, konsolidační rozdíl a konsolidační rezervní fond.

Tak jako u předcházejících metod, i zde je nejprve potřeba individuální účetní závěrky přetřídít do odpovídajících formátů a sladit účetní pravidla. Dále je potřeba upravit účetní závěrku účetní jednotky uplatňující podstatný vliv těmito kroky:

1. vyloučením cenných papírů a podílů, jejichž emitentem je přidružená účetní jednotka a jejich nahrazením samostatnou rozvahovou položkou cenné papíry a podíly v ekvivalenci oceněnou ve výši podílu na vlastním kapitálu přidružené účetní jednotky a
2. vypořádáním rozdílu mezi oceněním podílů a konsolidační rozvahovou položkou cenné papíry a podíly v ekvivalenci a to vykázáním:
 - položky podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci, která je podílem účetní jednotky uplatňující podstatný vliv na výsledku hospodaření běžného období, za které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka a
 - v případě konsolidace ve druhém a dalších letech vykázáním konsolidačního rezervního fondu, který představuje akumulované podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let přidružených osob ode dne jejich akvizice.

Tak jako u předcházejících metod, i v rámci metody konsolidace ekvivalencí se vyjadřuje konsolidační rozdíl a jeho odpis a vylučují se vzájemné vztahy, které mají významný dopad na hodnotu vlastního kapitálu (Fireš a Harna, 1997).

2.6 Vyloučení vzájemných vztahů

Vzhledem k tomu, že se prostřednictvím konsolidované účetní závěrky slučuje určitá skupina podniků, zachycují se v konsolidované účetní závěrce pouze pohledávky a závazky, které stojí mimo skupinu a stejně tak výnosy a náklady, které jsou jen ve vazbě k externím subjektům, nikoliv vnitroskupinové výnosy a náklady (Hakalová, 2010).

Při použití plné metody konsolidace musí být vyloučeny veškeré vzájemné vnitroskupinové transakce mezi konsolidující účetní jednotkou a konsolidovanými účetními jednotkami. V případě použití metody poměrné konsolidace se vyloučení provádí pouze v poměrné výši odpovídající podílu konsolidující účetní jednotky ve společné účetní jednotce a v případě metody konsolidace ekvivalencí se vylučují pouze prokazatelně zjistitelné vzájemné vztahy, které se vyznačují významným dopadem na hodnotu vlastního kapitálu a výsledku hospodaření běžného období přidružené účetní jednotky (Loja a Jonáš, 2016).

Vzájemné vztahy lze rozdělit do tří základních skupin podle jejich dopadu na položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty, a to na:

- vztahy týkající se pouze konsolidované rozvahy,
- vztahy, které se týkají pouze konsolidovaného výkazu zisku a ztráty, bez vlivu na výsledek hospodaření a
- vztahy, které se týkají konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a mají tedy dopad na výsledek hospodaření.

Vztahy týkající se pouze konsolidované rozvahy

Mezi vztahy týkající se pouze konsolidované rozvahy patří především vzájemné pohledávky a závazky a podíly se zpětnou vazbou. Co se týče vzájemných pohledávek a závazků, vyloučení se projeví snížením aktiv a snížením cizích zdrojů.

Vztahy týkající se pouze konsolidovaného výkazu zisku a ztráty bez vlivu na výsledek hospodaření

Mezi vztahy týkající se pouze konsolidovaného výkazu zisku a ztráty se řadí vzájemné spotřebované dodávky, např. zásob, výrobků, dlouhodobého majetku uvnitř skupiny, které byly u příjemce plně spotřebovány, tedy prodány mimo skupinu. Vyloučení probíhá tak, že na jedné straně se vyloučí příslušný objem dodávek z výnosů a na straně druhé z nákladů, vyloučení tak tedy neovlivňuje konsolidovaný výsledek hospodaření.

Vztahy týkající se konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty s dopadem na výsledek hospodaření

Příkladem vztahů, které se týkají jak konsolidované rozvahy, tak i konsolidovaného výkazu zisku a ztráty jsou vyplacené dividendy a nespotřebované dodávky např. dlouhodobého majetku nebo nakoupených zásob. Tyto dodávky nebyly příjemcem uvnitř skupiny plně spotřebovány, tedy prodány mimo skupinu. U dodavatele je taková dodávka vykázána jako výnos včetně příslušného zisku, který je z hlediska skupiny nerealizovaný a u odběratele je vykázána jako aktivum, v ocenění včetně zisku. Z hlediska principu konsolidované účetní závěrky se jedná o přesun majetku mezi jednotlivými organizačními celky. Jedná se buď o pohyby v rámci nedokončené výroby, nebo aktivace majetku, kdy je uplatňována zásada ocenění vlastními náklady. Je tedy nutno vyloučit z konsolidovaného výkazu zisku a ztráty celou transakci prodeje včetně příslušného zisku a v konsolidované rozvaze se musí snížit ocenění příslušného majetku o výši nerealizovaného zisku. Vzhledem k tomu, že dochází ke změně výsledku hospodaření, je potřeba vykázat i odloženou daň (Fireš a Harna, 1997).

3 Konsolidovaná účetní závěrka ve veřejné správě

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje jen u podnikatelských subjektů, ale v souvislosti s vytvořením účetnictví státu se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje i ve veřejné správě.

3.1 Účetní reforma veřejných financí

V roce 2007 bylo usnesením vlády schváleno vytvoření účetnictví státu počínaje rokem 2010, čímž byla oficiálně zahájena účetní reforma veřejných financí. Základním cílem vytvoření účetnictví státu bylo zajištění správnosti, úplnosti a včasnosti informací o hospodaření státu a příslušných účetních jednotek. Dalším cílem bylo zkvalitnit používání účetních metod ve veřejném sektoru a získat informace na státní i nižší úrovni o potenciálních pohledávkách a závazcích. Vytvoření účetnictví státu tedy vedlo k získání komplexního přehledu o stavu majetku a závazků ČR a informací o nakládání s veřejnými prostředky. Mezi významné uživatele tohoto přehledu a informací se řadí zejména veřejnost, vláda (především Ministerstvo financí ČR), management příslušných účetních jednotek, investoři do státních dluhopisů a orgány a instituce EU.

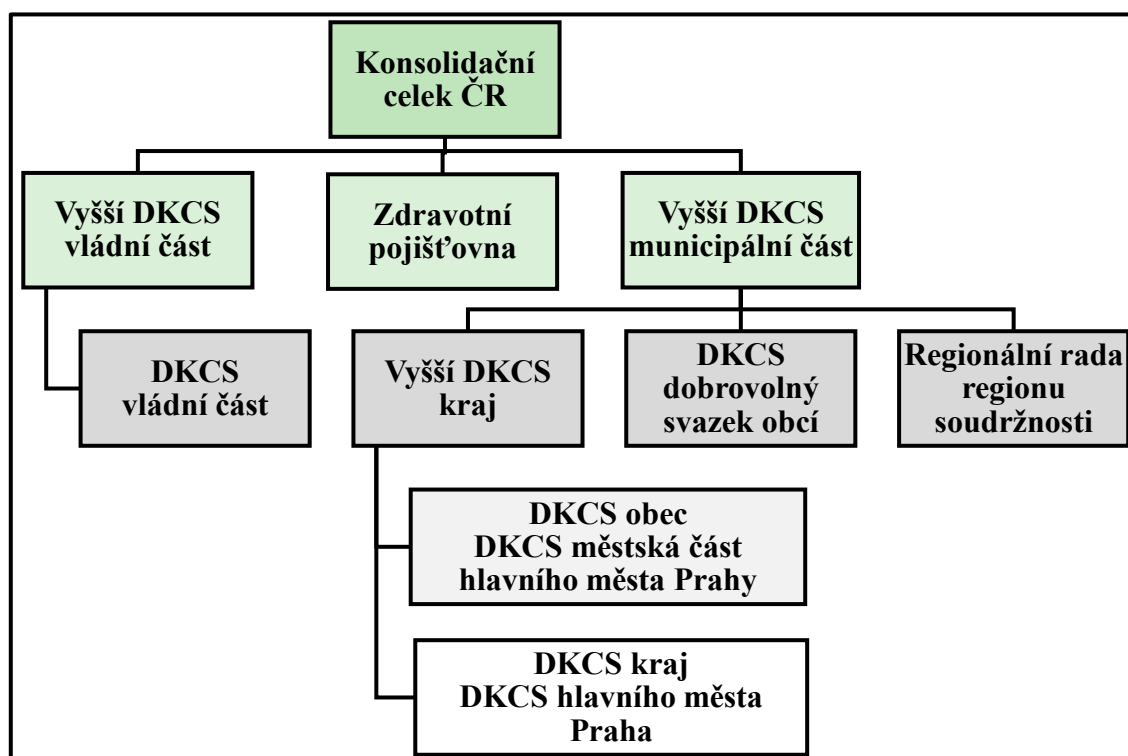
V souvislosti s účetní reformou veřejných financí, a tedy vytvořením účetnictví státu nabyly účinnosti nové právní předpisy, a to například vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku neboli konsolidační vyhláška státu (dále jen „konsolidační vyhláška“), vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů neboli technická vyhláška o účetních záznamech (dále jen „technická vyhláška“) a vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků (dále jen „inventarizační vyhláška“).

Podle původního harmonogramu měla být konsolidovaná účetní závěrka státu sestavena poprvé v roce 2013 za účetní období 2012. Konsolidovaná účetní závěrka státu ale byla poprvé sestavena až v roce 2016 za účetní období 2015. Důvodem odložení bylo mnoho požadavků spojených se zaváděním nových účetních metod a postupů, které se do té doby ve veřejné správě neuplatňovaly. Dalším důvodem bylo zavedení tzv. Pomocného analytického přehledu v souladu s požadavky Evropské komise pro naplnění požadavků v oblasti monitorování veřejných financí, což bylo pro Českou republiku prioritou a dostalo tak přednost před konsolidací státu (Kryšková a Hakalová, 2017).

3.2 Konsolidační celek Česká republika

Konsolidační celek Česká republika se skládá z vyššího DKCS vládní část, vyššího DKCS municipální část a zdravotní pojišťovny, jak lze vidět ve schématu 3.1. Dále se konsolidační celek Česká republika skládá z ovládaných osob, kdy ovládající osobou jsou společně spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy, z osob, ve které spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy společně vykonávají podstatný vliv a z obchodních korporací, ve kterých spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy disponují v součtu více než 50 % hlasovacích práv nebo disponují v součtu 20 až 50 % hlasovacích práv vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000, nebo kterými jsou dobrovolné svazky obcí nepředávající Pomocný konsolidační přehled (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

Schéma 3.1 Přehled konsolidačních celků ČR



Zdroj: Konsolidační manuál (2017), vlastní zpracování

3.2.1 Dílčí konsolidační celky státu

Mezi dílčí konsolidační celky státu se řadí, jak lze vidět ve schématu 3.1 dílčí konsolidační celek státu vládní část, dílčí konsolidační celek státu kraj, dílčí konsolidační celek státu obec, dílčí konsolidační celek státu městská část hlavního města Prahy a dobrovolný svazek obcí.

Dílčí konsolidační celek státu vládní část

Dílčí konsolidační celek státu vládní část se skládá ze spravující jednotky DKCS vládní část, kterou je správce kapitoly státního rozpočtu a z účetní jednotky, která je:

- zřízena nebo založena správcem kapitoly SR, případně správce kapitoly SR plní funkci zřizovatele nebo zakladatele,
- ovládanou osobou, která je ovládána státem prostřednictvím správce kapitoly SR,
- osobou, ve které stát vykonává společný, nebo podstatný vliv prostřednictvím správce kapitoly SR.

Výše zmíněnou účetní jednotkou se má na mysli například organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní organizace, státní podnik, školská právnická osoba, veřejná výzkumná instituce, obecně prospěšná společnost a obchodní korporace.

Dílčí konsolidační celek státu kraj

Dílčí konsolidační celek státu kraj se skládá ze spravující jednotky DKCS kraj, kterou je kraj, nebo hlavní město Praha bez městských částí hlavního města Prahy a z účetní jednotky, která je:

- zřízena nebo založena spravující jednotkou dílčího konsolidačního celku státu kraj,
- ovládanou osobu, která je ovládána spravující jednotkou dílčího konsolidačního celku státu kraj,
- osobou, ve které spravující jednotka dílčího konsolidačního celku státu kraj uplatňuje společný nebo podstatný vliv.

Výše zmíněnou účetní jednotkou se rozumí například příspěvková organizace, školská právnická osoba, veřejná výzkumná instituce, obecně prospěšná společnost a obchodní korporace.

Dílčí konsolidační celek státu obec

Dílčí konsolidační celek státu obec se skládá ze spravující jednotky DKCS obec, kterou je obec a z účetní jednotky, která je:

- zřízena nebo založena obcí,
- ovládanou osobu, která je ovládána obcí,
- osobou, ve které obec uplatňuje společný nebo podstatný vliv.

Výše zmíněnou účetní jednotkou se rozumí například příspěvková organizace, školská právnická osoba, veřejná výzkumná instituce, obecně prospěšná společnost a obchodní korporace.

V případě, že je spravující jednotkou dílčího konsolidačního celku státu obec, jejíž počet obyvatel dle Českého statistického úřadu je na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období menší než 10 000, dílčí konsolidační celek státu tvoří tato spravující jednotka a spravující jednotkou zřízená příspěvková organizace.

Dílčí konsolidační celek státu městská část hlavního města Prahy

Dílčí konsolidační celek státu městská část hlavního města Prahy se skládá z městské části hlavního města Prahy a z účetní jednotky, která je:

- zřízena nebo založena městskou částí hlavního města Prahy,
- ovládanou osobu, která je ovládána městskou částí hlavního města Prahy,
- osobou, ve které městská část hlavního města Prahy uplatňuje společný nebo podstatný vliv.

Výše zmíněnou účetní jednotkou se rozumí například příspěvková organizace, školská právnická osoba, veřejná výzkumná instituce, obecně prospěšná společnost a obchodní korporace.

Dílčí konsolidační celek státu dobrovolný svazek obcí

Dílčí konsolidační celek státu dobrovolný svazek obcí se skládá ze spravující jednotky DKCS dobrovolný svazek obcí, kterou je dobrovolný svazek obcí a z účetní jednotky, která je:

- zřízena dobrovolným svazkem obcí,
- ovládanou osobu, kterou ovládá dobrovolný svazek obcí,
- osobou, ve které dobrovolný svazek obcí uplatňuje společný nebo podstatný vliv.

Výše zmíněnou účetní jednotkou se rozumí především příspěvková organizace, školská právnická osoba a obchodní korporace.

V případě, že je spravující jednotkou dílčího konsolidačního celku státu dobrovolný svazek obcí, který nepředává Pomocný konsolidační přehled, je dílčí konsolidační celek státu tvořen touto spravující jednotkou a spravující jednotkou zřízenou příspěvkovou organizací.

3.2.2 Vyšší dílčí konsolidační celky státu

Jak lze vidět ve schématu 3.1, mezi vyšší dílčí konsolidační celky státu se řadí vyšší dílčí konsolidační celek státu vládní část, vyšší dílčí konsolidační celek státu kraj a vyšší dílčí konsolidační celek státu municipální část.

konsolidačních celků státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy společně vykonávají podstatný vliv,

- obchodní korporací, ve které spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu kraj, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu obec, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy disponují v součtu více než 50 % hlasovacích práv, nebo disponují v součtu 20 až 50 % hlasovacích práv vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000, nebo kterými jsou dobrovolné svazky obcí nepředávající Pomocný konsolidační přehled (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

3.2.3 Zahrnutí subjektů do konsolidačního celku státu

Proces zahrnutí subjektů do konsolidačního celku ČR byl rozdělen do dvou fází, a to především z důvodu poskytnutí dostatečného časového prostoru.

V první fázi byly do konsolidace státu zahrnuty organizační složky státu, státní fondy, obce, kraje, Regionální rady regionů soudržnosti a dobrovolné svazky obcí. Tato fáze se vztahovala na rok 2015, tedy na rok, za který byla poprvé sestavena konsolidovaná účetní závěrka.

Druhá fáze, začínaje účetním obdobím od roku 2016 v sobě zahrnuje oproti subjektům zahrnutým v první fázi i příspěvkové organizace, zdravotní pojišťovny, státní podniky, veřejné výzkumné instituce, obchodní korporace, národní podniky, školské právnické osoby, obecně prospěšné společnosti, státní organizace a nadace (Kryšková a Hakalová, 2017).

Posouzení, zda se subjekt, ve kterém má stát nebo územní samosprávný celek vliv na řízení a ovládání, zahrnuje do konsolidačního celku státu, se provádí na základě zhodnocení významnosti. Vybrané účetní jednotky splňují podmínku významnosti automaticky. Mezi vybrané účetní jednotky se řadí organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Subjekt, který není vybranou účetní jednotkou, podmínku významnosti splňuje tehdy, je-li mu ze zákona uložena povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku nebo za účetní období, za které se účetní závěrka státu sestavuje, splnil některé z kritérií. Kritérii se rozumí překročení:

- výše netto aktiv 100 mil. Kč,
- výše cizích zdrojů 100 mil. Kč,

- výše celkových nákladů 100 mil. Kč,
- výše celkových výnosů 100 mil. Kč.

V případě, že subjekt, který přestože není vybranou účetní jednotkou, splňuje v účetním období, za které se sestavují účetní výkazy za ČR podmínku významnosti pro zahrnutí do konsolidačního celku státu, splňuje automaticky podmínku významnosti i dvě po sobě následující účetní období. Součástí konsolidačního celku ČR nejsou subjekty v likvidaci a v konkurzním řízení.

V Tab. 3.1 je znázorněn výčet subjektů, které splňují podmínku významnosti automaticky a výčet subjektů, které podmínku významnosti splňují až na základě dosažení určitých předpokladů.

Tab. 3.1 Splnění podmínky významnosti

Automatické splnění podmínky významnosti	Splnění podmínky významnosti na základě splnění určitých předpokladů
Organizační složka státu	Obchodní korporace
Státní fond podle rozpočtových pravidel	Národní podnik
Příspěvková organizace	Státní organizace
Kraj	Státní podnik
Obec	Školská právnická osoba
Dobrovolný svazek obcí	Veřejná výzkumná instituce
Regionální rada regionů soudržnosti	Obecně prospěšná společnost
Zdravotní pojišťovna	Další právnická osoba
Hlavní město Praha	

Zdroj: konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb. (2018), vlastní zpracování

3.3 Konsolidační účetní záznamy

Mezi konsolidační účetní záznamy se řadí rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu, příloha, seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu (dále jen „seznam“), Pomocný konsolidační přehled a rozšířený Pomocný analytický přehled.

V Tab. 3.2 jsou uspořádány jednotlivé subjekty dle formy předávaných informací do centrálního systému účetních informací státu.

Tab. 3.2 Forma předávaných informací do centrálního systému účetních informací státu

Subjekt	Forma předávaných informací
Majetková účast	PKP
Národní park	PKP
Státní organizace	PKP
Státní podnik	PKP
Školská právnická osoba	PKP
Veřejná výzkumná instituce	PKP
Obecně prospěšná společnost	PKP
Zdravotní pojišťovna	PKP
Dobrovolný svazek obcí	PKP/-, seznam
Organizační složka státu	rozšířený PAP
Státní fondy podle rozpočtových pravidel	rozšířený PAP
Státní příspěvkové organizace	rozšířený PAP
Regionální rada regionu soudružnosti	rozšířený PAP
Příspěvková organizace, jejímž zřizovatelem je ÚSC nebo dobrovolný svazek obcí	rozšířený PAP/-
Organizační složka státu – správce kapitoly	rozšířený PAP, seznam
Kraj	rozšířený PAP, seznam
Obec (10 000 obyvatel a více)	rozšířený PAP, seznam
Obec (3 000-9 999 obyvatel)	PAP, seznam
Obec (0-2 999 obyvatel)	seznam
Hlavní město Praha	seznam, účetní výkazy v rozsahu závazných vzorů PAP, rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy

Zdroj: Konsolidační manuál (2017), vlastní zpracování

3.3.1 Seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu

Seznam sestavuje spravující jednotka a slouží k identifikaci možných subjektů zahrnutých do konsolidačního celku státu. Pokud nejsou hodnoty potřebné pro posouzení významnosti subjektů spravující jednotce známy, uvede spravující jednotka v seznamu hodnoty z období předcházejícího posuzovaného období. Obdobně spravující jednotka postupuje u subjektů, jejichž účetním obdobím je hospodářský rok.

Seznam se skládá ze tří částí. V první části seznamu se uvádí přehled všech subjektů, které spravující jednotka zřídila, založila, nebo ve kterých vykonává vliv na řízení a ovládání. V druhé části jsou uvedeni významní spoluvlastníci obchodních korporací a třetí část vyplňuje pouze spravující jednotka dobrovolný svazek obcí. V rámci třetí části je uváděn přehled členů dobrovolného svazku obcí včetně podílu na jmění člena svazku v dobrovolném svazku obcí. Seznam je znázorněn v Příloze č. 1.

I. část – Přehled účetních jednotek

V první části výkazu spravující jednotka uvádí přehled všech subjektů, které spadají do dílčího konsolidačního celku státu a vyjádří vliv vůči danému subjektu. Mezi tyto subjekty spadají např. obchodní korporace, příspěvkové organizace, organizační složky státu, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, dobrovolné svazky obcí, obecně prospěšné společnosti, státní podniky, státní organizace a další subjekty. V případě, že se jedná o subjekt v konkurzu, tuto skutečnost zde spravující jednotka uvede.

V rámci první části spravující jednotka dále vyplňuje kritéria pro zahrnutí subjektů do dílčího konsolidačního celku státu a to konkrétně výši netto aktiv, cizích zdrojů, celkových nákladů, celkových výnosů. Dále zde spravující jednotka v rámci kritérií pro zahrnutí subjektů do dílčího konsolidačního celku státu uvádí, zda daný subjekt sestavuje ze zákona konsolidovanou účetní závěrku. Tato kritéria nemusí spravující jednotka uvádět, pokud se jedná o vybranou účetní jednotku, u obchodních korporací a ostatních subjektů musí spravující jednotka tato kritéria uvádět, pokud součet přímého a nepřímého vlivu na řízení a ovládání je roven nebo větší 5 %.

Dále je v první části uváděn přímý a nepřímý podíl na základním kapitálu v procentech a hladina významnosti. Uvedení hladiny významnosti je nepovinné, ale je doporučováno tyto hodnoty uvádět. Hladinou významnosti se rozumí výše, od které se provádí vzájemné odsouhlasení pohledávek a závazků mezi subjekty zahrnutými do konsolidace. V případě pohledávek a závazků, jejichž hodnota nedosahuje výše tohoto ocenění, není subjekt povinen provést vzájemné odsouhlasení. V případě zjevně sporných vztahů, např. pohledávek v soudním řízení a v případě povinnosti zachování mlčenlivosti nevzniká povinnost provést vzájemné odsouhlasení pohledávek a závazků.

II. část – Přehled ostatních významných spoluvlastníků účetních jednotek uvedených v části I

Druhou část spravující jednotka vyplňuje v případě, že je v první části uvedena obchodní korporace nebo zahraniční subjekt, ve kterém spravující jednotka disponuje přímým

a nepřímým vlivem v součtu větším nebo rovnu 5 %. Ve druhé části jsou identifikováni spoluvlastníci, kteří se podílejí na rozhodování a řízení uváděné obchodní korporace nebo zahraničního subjektu.

III. část – Přehled členů dobrovolného svazku

Třetí část vyplňuje pouze spravující jednotka dobrovolný svazek obcí. V rámci této části je uváděn přehled členů dobrovolného svazku včetně podílu na jmění člena svazku v dobrovolném svazku obcí. Podíl je stanoven ve výši podílu na vypořádání zisku nebo ztráty nebo jako poměr vloženého majetku člena do dobrovolného svazku obcí k celkovému vloženému majetku všech členů (Konsolidační manuál, 2017).

3.3.2 Rozšířený Pomocný analytický přehled

Rozšířený Pomocný analytický přehled předávají, jak lze vidět v Tab. 3.2, vybrané účetní jednotky s výjimkou zdravotní pojišťovny, dobrovolného svazku obcí, obce s počtem obyvatel dle Českého statistického úřadu na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období menším než 10 000 a příspěvkové organizace, jejímž zřizovatelem je obec, kraj nebo dobrovolný svazek obcí v případě, že výše netto aktiv nepřesahuje alespoň v jednom ze dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 100 mil. Kč.

Pokud subjekt v účetním období splní podmínky pro předávání rozšířeného Pomocného analytického přehledu a v následujícím účetním období tyto podmínky nesplní, může ukončit předávání rozšířeného Pomocného analytického přehledu nejdříve po uplynutí tří po sobě jdoucích účetních obdobích, ve kterých rozšířený Pomocný analytický přehled předávala.

Pomocný analytický přehled je v rámci konsolidačních účetních záznamů sestavován a předáván v rozšířené podobě. Základní podoba Pomocného analytického přehledu zahrnuje třináct částí. V rámci rozšířeného Pomocného analytického přehledu dochází k rozšíření na sedmnáct částí. Rozšířený Pomocný analytický přehled je rozdělen do čtyř úrovní.

I. úroveň

První úroveň zahrnuje data týkající se syntetických účtů a zahrnuje část I Počáteční a koncové stavy a obraty na vybraných rozvahových účtech, část II Vybrané náklady od počátku roku za hlavní a hospodářskou činnost a část III Vybrané výnosy od počátku roku za hlavní a hospodářskou činnost.

II. úroveň

Druhá úroveň zahrnuje data týkající se přírůstků a úbytků na vybraných syntetických rozvahových účtech a zahrnuje část IV DNM a DHM – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů, část V Zásoby – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů, část VI Pohledávky – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů, část VII Závazky – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů, část VIII Ostatní aktiva – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů, část IX Jmění účetních jednotek – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů.

III. úroveň

Třetí úroveň zahrnuje detailní popis vybraných položek z výše zmíněných částí. Do této úrovně spadá část X Počáteční a koncové stavy a obraty na vybraných rozvahových účtech v členění podle jednotlivých partnerů aktiva/ pasiva nebo partnerů transakce, část XI Vybrané náklady a výnosy od počátku roku za hlavní a hospodářskou činnost v členění podle jednotlivých partnerů transakce, část XII Typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů v členění podle jednotlivých partnerů transakce, část XIII Typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů v členění podle jednotlivých partnerů aktiva / pasiva a partnerů transakce.

IV. úroveň

Poslední úroveň zahrnuje data, která slouží jako podklad pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a dílčích konsolidačních celků státu. V této úrovni je zahrnuta část XIV Přehled majetkových účastí a jejich změn, část XV Přehled podrozvahových účtů, část XVI Počáteční a koncové stavy na vybraných podrozvahových účtech v členění podle jednotlivých partnerů podrozvahových účtů a část XVII Vysvětlení významných částek (technická vyhláška č. 383/2009 Sb., 2018).

3.3.3 Pomocný konsolidační přehled

Pomocný konsolidační přehled slouží k získání informací, které jsou potřebné pro sestavení souhrnných účetních výkazů za ČR. Pomocný konsolidační přehled předává např. zdravotní pojišťovna, dobrovolný svazek obcí, obchodní korporace, státní podnik, státní organizace, školská právnická osoba, veřejná výzkumná instituce, obecně prospěšná společnost a další subjekty dle Tab. 3.2. Subjekty, které předávají do centrálního systému účetních informací státu rozšířený Pomocný analytický přehled, nepředávají již do centrálního systému účetních informací státu Pomocný konsolidační přehled.

Dobrovolný svazek obcí Pomocný konsolidační přehled předává pouze v případě, že za dvě bezprostředně po sobě následující účetní období, za které se sestavuje účetní závěrka, předcházející o jedno účetní období účetní období, za které se sestavují účetní výkazy za ČR a za dílčí konsolidační celky, dosáhl alespoň jednoho kritéria. Kritérii se rozumí překročení výše netto aktiv 100 mil. Kč, výše cizích zdrojů 100 mil. Kč, výše celkových nákladů 100 mil. Kč nebo výše celkových výnosů 100 mil. Kč. V případě, že spravující jednotka dobrovolný svazek obcí splňuje v účetním období, za které se stanovují účetní výkazy, za ČR podmínku významnosti splňuje automaticky podmínku významnosti i dvě po sobě následující účetní období.

Konsolidované účetní jednotky jsou povinny přetřídit konečné stavy položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů do struktury položek Pomocného konsolidačního přehledu, protože struktura položek Pomocného konsolidačního přehledu je do jisté míry odlišná od účetních výkazů, které jsou sestavovány danými subjekty. V případě, že není přetřídění významné, efektivní, účelné a hospodárné, nejsou konsolidované účetní jednotky povinny protřídění provést. Pro usnadnění přetřídění je vhodné použít doporučený převodový můstek, který je součástí Konsolidačního manuálu (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

Pomocný konsolidační přehled se skládá z šesti částí, a to z přehledu stavu položek, přehledu majetkových účastí a jejich změn, identifikace vzájemných vztahů, přehledu podrozvahových položek, vysvětlení významných částek a informace pro konsolidaci kapitálu (technická vyhláška č. 383/2009 Sb., 2018).

I. část – Přehled stavu položek

První část zahrnuje hlavičku, ve které jsou uvedeny identifikační údaje konsolidované jednotky státu, kontaktní údaje, počet zaměstnanců v konsolidované jednotce státu a údaj o tom, zda konsolidovaná jednotka státu sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dle zákona o účetnictví. Jednotlivé položky jsou vyplněny na základě údajů z účetní závěrky pomocí převodového můstku. V této části je také uvedeno, zda daná položka bude dále analyzována v části III a části V.

II. část – Přehled majetkových účastí a jejich změn

Druhou část vyplňuje pouze účetní jednotka, která je dobrovolným svazkem obcí.

III. část – Identifikace vzájemných vztahů

V případě, že dané položky podléhají identifikaci vzájemných vztahů, je potřeba položky rozepsat po partnerech, kteří jsou součástí konsolidačního celku ČR. Partneři, kteří

nejsou součástí konsolidačního celku ČR, mohou být vykázáni jako tzv. neidentifikovaní partneři.

IV. část – Přehled podrozvahových položek

V rámci přehledu podrozvahových položek konsolidovaná jednotka státu uvádí zůstatky podrozvahových účtů.

V. část – Vysvětlení významných částek

V této části konsolidovaná jednotka uvádí pět nejvýznamnějších skutečností v rámci jednotlivých položek u každého zůstatku aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a podrozvahy, v případě, že hodnota dané položky přesáhne hranici 10 % aktiv netto.

VI. část – Informace pro konsolidaci kapitálu

Poslední část Pomocného konsolidačního přehledu vyplňuje pouze ta konsolidovaná jednotka státu, ve které je uplatňován podstatný nebo společný vliv. Tyto konsolidované jednotky státu předávají pouze tuto část, ostatní části Pomocného konsolidačního přehledu nejsou předávány.

3.4 Souhrnné účetní výkazy za Českou republiku

Sestavování účetních výkazů probíhá postupně ve třech úrovních, a to od nejnižší úrovně až po nejvyšší úroveň, kterou je konsolidační celek Česká republika. Souhrnnými účetními výkazy za Českou republiku se rozumí souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků státu a příloha. Tyto souhrnné účetní výkazy sestavuje Ministerstvo financí ČR ve stavu k 31. prosinci běžného roku do 30. listopadu následujícího roku, a to na základě účetních výkazů za dílčí konsolidační celky státu, které také sestavuje Ministerstvo financí ČR. Sestavené výkazy jsou vykázány v milionech s přesností na jedno desetinné místo a zveřejněny na stránkách Ministerstva financí ČR (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

3.4.1 Souhrnný výkaz majetku a závazků státu

Položky ve výkazu majetku a závazků státu jsou uvedeny odděleně za běžné účetní období a minulé účetní období. Aktiva jsou vykázána v netto hodnotě, a to v členění stálá aktiva a oběžná aktiva. Pasiva jsou členěna na vlastní kapitál a cizí zdroje.

Stálá aktiva

Mezi stálá aktiva spadá dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a dlouhodobé pohledávky.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí např. nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a konsolidační rozdíl. Konsolidačním rozdílem se rozumí tak jako u podnikatelských subjektů rozdíl mezi pořizovacími cenami podílů konsolidované jednotky státu a jejich oceněním podle podílových účastí spravující jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného v účetní hodnotě, případně reálné hodnotě ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti. Konsolidační rozdíl se ale oproti konsolidačnímu rozdílu u podnikatelských subjektů neodepisuje.

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí např. pozemky, kulturní předměty, stavby a samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí.

V položce dlouhodobý finanční majetek jsou vykázány např. majetkové účasti, dluhové cenné papíry, cenné papíry a podíly v ekvivalenci a termínované vklady dlouhodobé.

Dlouhodobé pohledávky se mohou např. vztahovat k dlouhodobé finanční výpomoci, k postoupeným úvěrům a k poskytnutým zálohám.

Oběžná aktiva

Oběžná aktiva se člení na zásoby, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek.

Mezi zásoby se řadí např. výrobky, polotovary, materiál na skladě, materiál na cestě, zboží na skladě a další položky. Krátkodobé pohledávky jsou vykázány např. k odběratelům, zaměstnancům a státním institucím. Položka krátkodobý finanční majetek zahrnuje např. majetkové cenné papíry k obchodování, dluhové cenné papíry k obchodování, běžný účet, běžný účet FKSP, běžné účty zdravotních pojišťoven a pokladnu.

Vlastní kapitál

V pasivní položce vlastní kapitál je zahrnuto jmění a upravující položky, fondy, konsolidovaný výsledek hospodaření, příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření a menšinový vlastní kapitál.

Mezi položky spadající do jmění a upravujících položek je zahrnuto např. jmění, fond privatizace, kurzové rozdíly, oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a konsolidační kurzové rozdíly, které vznikají při konsolidaci zahraniční právnické osoby nebo zahraničního subjektu.

Fondy se rozumí např. fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond, fond reprodukce majetku a fond investic.

Položka konsolidovaný výsledek hospodaření se člení na výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období,

výsledek hospodaření předcházejících účetních období a konsolidační rezervní fond. Konsolidační rezervní fond zahrnuje akumulované podíly na změnách v úhrnné výši ostatního vlastního kapitálu s výjimkou výsledku hospodaření.

Příjmový a výdajový účet zahrnuje účet organizačních složek státu, zvláštní výdajový účet, účet hospodaření státního rozpočtu a agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období.

Položka menšinový vlastní kapitál se člení na menšinový základní kapitál, menšinové kapitálové fondy, menšinové fondy tvořené ze zisku včetně nerozděleného zisku a menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období. V rámci položek menšinového vlastního kapitálu jsou zahrnuty menšinové podíly na ovládaných osobách.

Cizí zdroje

Cizí zdroje jsou v souhrnném výkazu majetku a závazků státu členěny na rezervy, dlouhodobé závazky a krátkodobé závazky.

Položka rezervy je rozdělena do dvou položek, a to do položky rezervy vybraných účetních jednotek a do položky rezervy ostatní. Krátkodobé a dlouhodobé závazky se mohou vztahovat např. k úvěrovým institucím, státním institucím, dodavatelům a zaměstnancům (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

3.4.2 Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu

Výše nákladů a výnosů uvedených v souhrnném výkazu nákladů a výnosů státu se uvádí odděleně za běžné účetní období a minulé účetní období.

Náklady

Náklady v souhrnném výkazu nákladů a výnosů státu se člení na náklady z činnosti, finanční náklady, náklady na transfery, náklady ze sdílených daní a poplatníků a daň z příjmů.

Mezi náklady z činnosti se řadí např. položka spotřeba materiálu, spotřeba energie, prodané zboží, náklady na reprezentaci, daň silniční, daň z nemovitostí, smluvní pokuty a penále, manka a škody, prodané pozemky, náklady zdravotních pojišťoven a další položky.

Finančními náklady se rozumí prodané cenné papíry a podíly, úroky, kurzové ztráty, náklady z přecenění reálnou hodnotou a ostatní finanční náklady.

V položce náklady ze sdílených daní a poplatků jsou zahrnuty náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob, náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob, náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty, náklady ze sdílených spotřebních daní a náklady z ostatních sdílených daní a poplatků.

Výnosy

Výnosy v souhrnném výkazu nákladů a výnosů státu se člení na výnosy z činnosti, finanční výnosy, výnosy z daní a poplatků, výnosy z transferů, výnosy ze sdílených daní a poplatků.

Mezi výnosy z činnosti se řadí např. výnosy z prodeje vlastních výrobků, výnosy z prodeje služeb, výnosy z pronájmu, výnosy z prodaného zboží, výnosy z prodeje dlouhodobého majetku, čerpání fondů, výnosy z veřejného zdravotního pojištění.

Finančními výnosy se rozumí výnosy z prodeje cenných papírů a podílů, úroky, kurzové zisky, výnosy z přecenění reálnou hodnotou, výnosy z dlouhodobého finančního majetku a ostatní finanční výnosy.

V položce výnosy z daní a poplatků jsou zahrnuty položky výnosy z daně z příjmů fyzických osob, výnosy z daně z příjmů právnických osob, výnosy ze sociálního pojištění, výnosy z daně z přidané hodnoty, výnosy ze spotřebních daní, výnosy z majetkových daní, výnosy z energetických daní, výnosy z daně silniční a výnosy z ostatních daní a poplatků.

V položce výnosy ze sdílených daní a poplatků jsou obsaženy výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob, výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob, výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty, výnosy ze sdílených spotřebních daní, výnosy ze sdílených majetkových daní a výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků.

Konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období

V položce konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období je zahrnut výsledek hospodaření před zdaněním, výsledek hospodaření běžného účetního období, menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období, konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období bez ekvivalence a podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

3.4.3 Výkaz peněžních toků státu

Výkaz peněžních toků státu bude Ministerstvo financí ČR poprvé sestavovat za rok 2019 nepřímou metodou a bude zahrnovat:

- peněžní toky z provozní činnosti,
- peněžní toky z dlouhodobých aktiv,
- peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků, dlouhodobých pohledávek a z přijatých podílů na zisku od účetních jednotek mimo konsolidační celek státu a
- konsolidační kurzové rozdíly.

Peněžní toky z provozní činnosti budou zahrnovat výsledek hospodaření před zdaněním, úpravy o nepeněžní operace, peněžní toky ze změny oběžných aktiv a krátkodobých závazků, zaplacenou daň z příjmů včetně doměrků a přijaté dividendy a podíly na zisku.

Peněžní toky z dlouhodobých aktiv budou zahrnovat výdaje na pořízení dlouhodobých aktiv, příjmy z prodeje dlouhodobých aktiv, peněžní toky z nákupu podniku nebo jeho části a ostatní peněžní toky z dlouhodobých aktiv.

Peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků, dlouhodobých pohledávek a z přijatých podílů na zisku od účetních jednotek mimo konsolidační celek státu budou zahrnovat peněžní toky vyplývající ze změny vlastního kapitálu, změnu stavu dlouhodobých závazků a pohledávek a přijaté podíly na zisku od účetních jednotek mimo konsolidační celek státu, s výjimkou účetních jednotek, jejichž předmětem činnosti je investiční činnost (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

3.4.4 Příloha

Účetní výkaz příloha se skládá z knihy podrozvahových účtů a z vysvětlení významných částek.

V knize podrozvahových účtů jsou položky vykázány za běžné a minulé účetní období. Mezi podrozvahové položky se řadí například jiný drobný dlouhodobý majetek, vyřazené pohledávky a závazky, krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů, krátkodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní, dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů a krátkodobé podmíněné závazky z operativního leasingu.

Obsahem výkazu vysvětlení významných částek je vysvětlení významných skutečností každé položky souhrnného výkazu majetku a závazků státu, souhrnného výkazu nákladů a výnosů státu a knihy podrozvahových účtů samostatně, pokud položka svou hodnotou převyší hranici 10 % hodnoty aktiv netto za období, za které se sestavují souhrnné účetní výkazy za ČR (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

3.5 Metody konsolidace

Tak jak u podnikatelských subjektů i ve veřejné správě existuje více metod konsolidace, u kterých se používají podobné postupy a principy jako u podnikatelských subjektů, což přispívá k zajištění srovnatelnosti všech subjektů v podnikatelské a veřejné správě.

Pro účely sestavování účetních výkazů za Českou republiku, za vyšší dílčí konsolidační celky státu a za dílčí konsolidační celky státu je využívána metoda plné konsolidace, zjednodušená metoda plné konsolidace a metoda konsolidace ekvivalencí. Zjednodušená

metoda plné konsolidace a metoda plné konsolidace spočívá v začlenění položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a knihy podrozvahových účtů v plné výši. V případě metody konsolidace ekvivalencí se oceňují účasti v konsolidované jednotce státu ve výši podílu na vlastním kapitálu konsolidované jednotky státu.

Metoda plné konsolidace

Metoda plné konsolidace se používá při zahrnutí konsolidované jednotky státu, která je:

- ovládanou osobou, kterou ovládají společně spravující jednotka dílčího konsolidačního celku státu kraj a spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu obec na území kraje nebo městské části hlavního města Prahy,
- obchodní korporací, ve které spravující jednotka dílčího konsolidačního celku státu kraj a spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu obec na území kraje nebo městské části hlavního města Prahy disponují v součtu více než 50 % hlasovacích práv vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000,
- ovládanou osobou, kterou ovládají společně spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu kraj, spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu obec, spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy,
- obchodní korporací, ve které spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu kraj, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu obec, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy disponují v součtu více než 50 % hlasovacích vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000, nebo kterými jsou dobrovolné svazky obcí nepředávající Pomocný konsolidační přehled,
- ovládanou osobou, kterou ovládají společně spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy a

- obchodní korporací, ve které spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy disponují v součtu více než 50 % hlasovacích práv vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000 nebo kterými jsou dobrovolné svazky obcí nepředávající Pomocný konsolidační přehled.

Zjednodušená metoda plné konsolidace

Zjednodušená metoda plné konsolidace se používá v případě zahrnutí územního samosprávného celku a městské části hlavního města Prahy. Zjednodušenou metodu plné konsolidace nelze použít v případě zahrnutí obchodní korporace.

Metoda konsolidace ekvivalencí

Metoda konsolidace ekvivalencí se používá při zahrnutí konsolidované jednotky státu, ve které je uplatňován společný vliv. Dále se tato metoda použije u:

- osoby, ve které spravující jednotka dílčího konsolidačního celku státu kraj a spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu obec na území kraje nebo městské části hlavního města Prahy společně vykonávají podstatný vliv,
- obchodní korporace, ve které spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu kraj, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu obec, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy disponují v součtu 20 až 50 % hlasovacích práv vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000 nebo kterými jsou dobrovolné svazky obcí nepředávající Pomocný konsolidační přehled,
- osoby, ve které spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu kraj, spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu obec, spravující jednotky dílčích konsolidačních celků státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy společně vykonávají podstatný vliv,
- obchodní korporace, ve které spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu kraj, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu obec, spravující jednotky dílčího konsolidačního celku státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy disponují v součtu 20 až 50 % hlasovacích práv vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000 nebo kterými jsou dobrovolné svazky obcí nepředávající Pomocný konsolidační přehled,

- osoby, ve kterých spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy společně vykonávají podstatný vliv a
- u obchodní korporace, ve které spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy disponují v součtu 20 až 50 % hlasovacích práv vyjma spravující jednotky, kterými jsou obce s počtem obyvatel na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období dle Českého statistického úřadu menším než 10 000 nebo kterými jsou dobrovolné svazky obcí nepředávající Pomocný konsolidační přehled (konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

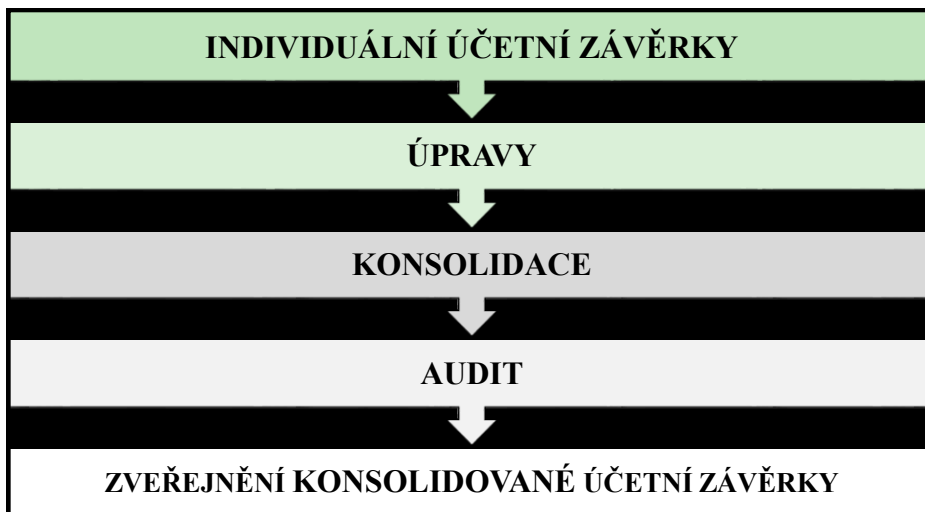
4 Aplikace a komparace procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě

V rámci této kapitoly je vymezen proces konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě. Dále jsou v této kapitole aplikovány jednotlivé metody konsolidace u podnikatelských subjektů na demonstračních příkladech a analyzovány souhrnné výkazy České republiky z roku 2016.

4.1 Proces konsolidace u podnikatelských subjektů

Základem konsolidace u podnikatelských subjektů jsou individuální účetní závěrky subjektů podléhajících konsolidaci, které jsou přetříděny do odpovídajících formátů a upraveny na základě vyhášených konsolidačních pravidel. Konsolidace se provádí dle příslušné metody konsolidace, v závislosti na výši podílu konsolidující účetní jednotky v účetní jednotce povinné podrobit se konsolidaci. Konsolidovaná účetní závěrka u podnikatelských subjektů podléhá auditu a musí být zveřejněna uložením do sbírky listin obchodního rejstříku do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky. Proces konsolidace u podnikatelských subjektů je znázorněn ve Schématu 4.1.

Schéma 4.1 Proces konsolidace u podnikatelských subjektů



Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

4.1.1 Metoda plné konsolidace

Metoda plné konsolidace spočívá v zahrnutí položek individuální účetní závěrky do konsolidovaných výkazů v plné výši. Tato metoda se používá u účetních jednotek, ve kterých konsolidující účetní jednotka uplatňuje rozhodující vliv.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy obchodní společnost X vlastní 75% podíl v obchodní společnosti Y, který pořídila 1. 1. 2017 za 5 000 000 Kč a je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku za rok 2017. K tomuto datu nerozdělené zisky obchodní společnosti Y činily 1 200 000 Kč a základní kapitál 2 800 000 Kč. Hodnota vlastního kapitálu k datu akvizice odpovídá reálné hodnotě a výsledek hospodaření běžného období se na počátku následujícího období přesouvá do výsledku hospodaření minulých let. Během roku 2017 obchodní společnost X prodala obchodní společnosti Y zboží v hodnotě 100 000 Kč a tato částka byla v roce 2017 uhrazena a zboží bylo v roce 2017 prodáno mimo skupinu. Jednotlivé výkazy obchodních společností jsou znázorněny v Tab. 4.1 a v Tab. 4.2.

Tab. 4.1 Rozvaha obchod. spol. X a Y

Rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)		
Položky	Obchodní společnost X	Obchodní společnost Y
Dlouhodobý nehmotný majetek	50 000	3 000
Dlouhodobý hmotný majetek	40 000	4 000
Dlouhodobý finanční majetek	5 000	
Oběžný majetek	19 000	3 000
Aktiva celkem	114 000	10 000
Vlastní kapitál	77 000	5 500
Základní kapitál	62 000	2 800
Výsledek hospodaření minulých let	13 000	1 300
Výsledek hospodaření běžného období	2 000	1 400
Cizí zdroje	37 000	4 500
Pasiva celkem	114 000	10 000

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Tab. 4.2 Výkaz zisku a ztráty obchod. spol. X a Y

Výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2017 (tis. Kč)		
Položky	Obchodní společnost X	Obchodní společnost Y
Výnosy	3 000	2 000
Náklady	1 000	600
Výsledek hospodaření běžného období	2 000	1 400

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Konsolidaci lze v tomto případě rozdělit do 5 částí, a to do části sumarizace údajů z účetních závěrek, vyloučení vzájemných vztahů, vyjádření konsolidačního rozdílu a odpisu, vyloučení podílu a vlastního kapitálu a rozdělení vlastního kapitálu a výsledku hospodaření.

Sumarizace údajů z účetních závěrek

Konsolidovanou rozvahu obchodní společnosti X a Y lze včetně následných úprav vidět v Tab. 4.3.

Tab. 4.3 Konsolidovaná rozvaha obchod. spol. X a Y včetně úprav

Konsolidovaná rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)				
Položky		Konsolidační rozdíl a jeho odpis	Vyloučení podílu a vlastního kapitálu	Rozdělení vlastního kapitálu a výsledku hospodaření
Dlouhodobý nehmotný majetek	53 000			
Dlouhodobý hmotný majetek	44 000			
Dlouhodobý finanční majetek	5 000		- 5 000	
Konsolidační rozdíl		+ 1 900		
Oběžný majetek	22 000			
Aktiva celkem	124 000	+ 1 900	- 5 000	
Vlastní kapitál	82 500	- 100	- 4 000	- 375
Základní kapitál	64 800		- 2 800	
Výsledek hospodaření minulých let	14 300		- 1 200	- 25
Výsledek hospodaření běžného období	3 400	- 100		- 350
Cizí zdroje	41 500			
Menšinový vlastní kapitál			+ 1 000	+ 375
Pasiva celkem	124 000	- 100	- 3 000	

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

V Tab. 4.4 je znázorněn konsolidovaný výkaz obchodní společnosti X a Y, a to včetně následných úprav.

Tab. 4.4 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty obchod. spol. X a Y včetně úprav

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 (tis. Kč)				
Položky		Vyloučení vzájemných vztahů	Odpis konsolidačního rozdílu	Menšinový podíl na výsledku hospodaření
Výnosy	5 000	- 100		
Náklady	1 600	- 100		
Výsledek hospodaření běžného období	3 400		- 100	- 350
Kladný konsolidační rozdíl			+ 100	
Menšinový podíl na výsledku hospodaření				+ 350

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Vyloučení vzájemných vztahů

Vzájemnými vztahy se v tomto případě rozumí prodej zboží v hodnotě 100 000 Kč uskutečněný v roce 2017 obchodní společností X obchodní společnosti Y. Toto zboží bylo v roce 2017 prodáno mimo skupinu. Jedná se tedy o vztah, který ovlivní pouze výkaz zisku a ztráty. Na jedné straně se vyloučí objem dodávek z výnosů a na straně druhé z nákladů. Vyloučení tak tedy neovlivňuje konsolidovaný výsledek hospodaření.

Prodej zboží byl u obchodní společnosti X zaúčtován jako pohledávka na straně MD a výnos z prodeje zboží na straně D. Obchodní společnost Y účtovala o přírůstku zboží na straně MD a o vzniklém závazku vůči obchodní společnosti X na straně D. Vzhledem k tomu, že částka za prodej zboží byla v roce 2017 obchodní společností X uhrazena, nedochází v rámci vyloučení vzájemných vztahů k úpravě pohledávek a závazků v konsolidované rozvaze, neboť tato pohledávka a závazek byly vzájemně vyrušeny v okamžiku zaplacení. Obchodní společnost Y dále zaúčtovala následný prodej mimo skupinu, a to do nákladů na straně MD a na straně D jako úbytek zboží. V souvislosti s vyloučením vzájemných vztahů tak tedy bude z výkazu zisku a ztráty vyloučena hodnota 100 000 Kč jak na straně výnosů, tak na straně nákladů, tudíž nedochází ke změně konsolidovaného výsledku hospodaření a tahle operace nemá dopad na změnu položek konsolidované rozvahy.

Dopad vyloučení této transakce na položky konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je znázorněn v Tab. 4.4 ve sloupci vyloučení vzájemných vztahů.

Vyjádření konsolidačního rozdílu a odpisu

Konsolidační rozdíl konsolidující účetní jednotka stanovuje ke dni akvizice, kterým je v tomto případě 1. 1. 2017. Konsolidační rozdíl je roven rozdílu mezi pořizovací cenou podílu konsolidované účetní jednotky a jeho oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou.

Konsolidující účetní jednotka disponuje 75% podílem na výši vlastního kapitálu v obchodní společnosti Y, jehož hodnota k datu akvizice činí 4 000 000 Kč. 75 % z hodnoty 4 000 000 činí 3 000 000 Kč. Obchodní společnost X pořídila podíl za hodnotu 5 000 000 Kč. Vzniká zde tedy kladný konsolidační rozdíl v hodnotě 2 000 000 Kč. Za předpokladu odpisování konsolidačního rozdílu 20 let připadá na rok 2017 odpis v hodnotě 100 000 Kč. Vzniklý konsolidační rozdíl upravený o odpis je vykázán v rámci konsolidované rozvahy v aktivech v Tab. 4.3 ve sloupci konsolidační rozdíl a jeho odpis. Dopad konsolidačního rozdílu na výkaz zisku a ztráty je znázorněn v Tab. 4.4 ve sloupci odpis konsolidačního rozdílu.

Vyloučení podílu a vlastního kapitálu

Dále je z konsolidované rozvahy na straně aktiv vyloučen podíl obchodní společnosti X v hodnotě 5 000 000 Kč. Na straně pasiv je vyloučen vlastní kapitál obchodní společnosti Y k datu akvizice ve 100% výši, tedy v hodnotě 4 000 000 Kč. Vzhledem k tomu, že obchodní společnost X vlastní pouze 75% podíl obchodní společnosti Y, je potřeba vykázat menšinový podíl ve výši 25 % odpovídající hodnotě 1 000 000 Kč. Tato úprava je znázorněna v Tab. 4. 3 ve sloupci vyloučení podílu a vlastního kapitálu.

Rozdělení vlastního kapitálu a výsledku hospodaření

Vzhledem k tomu, že obchodní společnost X vlastní pouze 75 % obchodní společnosti Y, musí být vyloučeno 25 % z vlastního kapitálu obchodní společnosti Y vytvořeného od data akvizice a vykázat ho v rozvahové položce menšinový vlastní kapitál. Zároveň je potřeba vyloučit z konsolidovaného výkazu zisku a ztráty hodnotu menšinového výsledku hospodaření. Hodnoty položek vlastního kapitálu obchodní společnosti Y ke dni akvizice a ke dni konsolidace jsou znázorněny v Tab. 4.5.

Tab. 4.5 Položky vlastního kapitálu obchodní společnosti Y

Položky vlastního kapitálu	Hodnoty (tis. Kč)			
	Datum akvizice (1. 1. 2017)	Datum konsolidace (31. 12. 2017)	Rozdíl	25 %
Základní kapitál	2 800	2 800		
Výsledek hospodaření minulých let	1 200	1 300	100	25
Výsledek hospodaření běžného období		1 400	1 400	350

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Z tab. 4. 5 je zřejmé, že došlo od data akvizice k navýšení položky výsledek hospodaření minulých let a položky výsledek hospodaření běžného období. Úprava v konsolidované rozvaze je znázorněna v Tab. 4.3 ve sloupci rozdělení vlastního kapitálu a výsledku hospodaření a úprava v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty je znázorněna v Tab. 4.4 ve sloupci menšinový podíl na výsledku hospodaření.

Finální podoba konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je znázorněna v Tab. 4.6 a v Tab. 4.7.

Tab. 4.6 Finální podoba konsolidované rozvahy obchod. spol. X a Y

Konsolidovaná rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)	
Dlouhodobý nehmotný majetek	53 000
Dlouhodobý hmotný majetek	44 000
Dlouhodobý finanční majetek	0
Konsolidační rozdíl	1 900
Oběžný majetek	22 000
Aktiva celkem	120 900
Vlastní kapitál	78 025
Základní kapitál	62 000
Výsledek hospodaření min. let	13 075
Výsledek hospodaření běžného období bez menšinových podílů	2 950
Cizí zdroje	41 500
Menšinový kapitál	1 375
Pasiva celkem	120 900

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Tab. 4.7 Finální podoba konsolidovaného výkazu zisku a ztráty obchod. spol. X a Y

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 (tis. Kč)	
Výnosy	4 900
Náklady	1 500
Výsledek hospodaření běžného období	3 400
Kladný konsolidační rozdíl	100
Menšinové podíly na výsledku hospodaření	350
Výsledek hospodaření běžného období bez menšinových podílů	2 950

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

4.1.2 Metoda poměrné konsolidace

Metoda poměrné konsolidace se používá při konsolidaci účetních jednotek pod společným vlivem. Aktiva, závazky, náklady a výnosy jsou do konsolidovaných účetních výkazů zahrnuty podobně jako u plné metody konsolidace, ale pouze v poměrné výši odpovídající danému podílu konsolidující účetní jednotky. I postup konsolidace je obdobný jako u metody plné konsolidace s výjimkou menšinových podílů, které se vykazují pouze u plné metody konsolidace.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy obchodní společnost A vlastní 50% podíl v obchodní společnosti B, který obchodní společnost pořídila 31. 12. 2017 za 3 mil. Kč a získala tak společný vliv s jiným vlastníkem. Pro zjednodušení je předpokládáno, že hodnota vlastního kapitálu k datu akvizice odpovídá reálným hodnotám. Jednotlivé výkazy obchodních společností jsou znázorněny v Tab. 4.8 a v Tab. 4.9.

Tab. 4.8 Rozvaha obchod. spol. A a B

Rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)		
Položky	Obchodní společnost A	Obchodní společnost B
Dlouhodobý nehmotný majetek	40 000	4 000
Dlouhodobý hmotný majetek	40 000	2 000
Dlouhodobý finanční majetek	3 000	
Oběžný majetek	15 000	3 000
Aktiva celkem	98 000	9 000
Vlastní kapitál	61 000	5 000

Základní kapitál	40 000	3 000
Výsledek hospodaření minulých let	20 000	1 500
Výsledek hospodaření běžného období	1 000	500
Cizí zdroje	37 000	4 000
Pasiva celkem	98 000	9 000

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Tab. 4.9 Výkaz zisku a ztráty obchod. spol. A a B

Výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2017 (tis. Kč)		
Položky	Obchodní společnost A	Obchodní společnost B
Výnosy	4 000	2 000
Náklady	3 000	1 500
Výsledek hospodaření běžného období	1 000	500

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Konsolidaci lze v tomto případě rozdělit do tří částí, a to do části sumarizace údajů z účetních závěrek, vyjádření konsolidačního rozdílu a odpisu, vyloučení cenných papírů, podílů a vlastního kapitálu.

Sumarizace údajů z účetních závěrek

V Tab. 4.10 je znázorněna rozvaha po sumarizaci údajů z účetní závěrky obchodní společnosti A a obchodní společnosti B včetně následných úprav. Obchodní společnost B je do konsolidované rozvahy zahrnuta poměrnou sumarizací odpovídající 50% podílu.

Tab. 4.10 Konsolidovaná rozvaha obchod. spol. A a B včetně úprav

Konsolidovaná rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)			
Položky		Konsolidační rozdíl	Vyloučení podílu a vlastního kapitálu
Dlouhodobý nehmotný majetek	42 000		
Dlouhodobý hmotný majetek	41 000		
Dlouhodobý finanční majetek	3 000		- 3 000
Konsolidační rozdíl		+ 500	

Oběžný majetek	16 500		
Aktiva celkem	102 500	+ 500	- 3 000
Vlastní kapitál	63 500		- 2 500
Základní kapitál	41 500		-1 500
Výsledek hospodaření min. let	20 750		- 750
Výsledek hospodaření běžného období	1 250		- 250
Cizí zdroje	39 000		
Pasiva celkem	102 500		- 2 500

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

V Tab. 4.11 je znázorněn výkaz zisku a ztráty po sumarizaci údajů z účetní závěrky obchodní společnosti A a obchodní společnosti B včetně následných úprav. Obchodní společnost B je do konsolidovaného výkazu zisku a ztráty zahrnuta poměrnou sumarizací odpovídající 50% podílu. Vzhledem k tomu, že náklady a výnosy jsou do konsolidace zahrnovány až od data akvizice, jsou následně náklady a výnosy obchodní společnosti B z konsolidovaného výkazu zisku a ztráty vyloučeny. Vyloučení je znázorněno v Tab. 4.11 ve sloupci vyloučení nákladů a výnosů.

Tab. 4.11 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty obchod. spol. A a B včetně úprav

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 (tis. Kč)		
Položky		Vyloučení nákladů a výnosů
Výnosy	5 000	- 1 000
Náklady	3 750	- 750
Výsledek hospodaření běžného období	1 250	- 250

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Vyjádření konsolidačního rozdílu a odpisu

Konsolidační rozdíl konsolidující účetní jednotka stanovuje ke dni akvizice, což je v tomto případě 31. 12. 2017.

Konsolidující účetní jednotka disponuje 50% podílem na výši vlastního kapitálu v obchodní společnosti Y, jehož hodnota činí 5 000 000 Kč. 50 % z hodnoty 5 000 000 činí 2 500 000 Kč. Obchodní společnost A pořídila podíl za hodnotu 3 000 000 Kč. Vzniká zde tedy kladný konsolidační rozdíl v hodnotě 500 000 Kč. Odpis konsolidačního rozdílu je roven 0, protože datum akvizice je shodné s datem konsolidace. Vzniklý konsolidační rozdíl je vykázán

v rámci konsolidované rozvahy v aktivech. Konsolidovaná rozvaha doplněná o konsolidační rozdíl je zobrazena v Tab. 4.10 ve sloupci konsolidační rozdíl.

Vyloučení podílu a vlastního kapitálu

V další fázi dochází k vyloučení podílu, jehož emitentem je společná účetní jednotka a k vyloučení vlastního kapitálu společné účetní jednotky, který se váže k vyloučenému podílu.

Z rozvahy se tedy vyloučí na straně aktiv pořizovací cena podílu v hodnotě 3 000 000 Kč. Na straně pasiv se vyloučí vlastní kapitál obchodní společnosti B v poměrné 50% výši 2 500 000 Kč.

Finální podoba konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je znázorněna v Tab. 4.12 a v Tab. 4.13.

Tab. 4.12 Finální podoba konsolidované rozvahy obchod. spol. A a B

Konsolidovaná rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)	
Dlouhodobý nehmotný majetek	42 000
Dlouhodobý hmotný majetek	41 000
Dlouhodobý finanční majetek	0
Konsolidační rozdíl	500
Oběžný majetek	16 500
Aktiva celkem	100 000
Vlastní kapitál	61 000
Základní kapitál	40 000
Výsledek hospodaření min. let	20 000
Výsledek hospodaření běžného období	1 000
Cizí zdroje	39 000
Pasiva celkem	100 000

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Tab. 4.13 Finální podoba konsolidovaného výkazu zisku a ztráty obchod. spol. A a B

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 (tis. Kč)	
Výnosy	4 000
Náklady	2 993
Výsledek hospodaření běžného období	1 007

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

4.1.3 Metoda konsolidace ekvivalencí

Metoda konsolidace ekvivalencí se používá při zahrnutí přidružených účetních jednotek do konsolidované účetní závěrky. Aktiva, závazky náklady a výnosy konsolidované jednotky se projevují pouze v několika položkách, a to v položce cenné papíry a podíly v ekvivalenci, podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci, konsolidační rozdíl a konsolidační rezervní fond.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy obchodní společnost C vlastní 20% podíl v obchodní společnosti D, který obchodní společnost pořídila 31. 12. 2017 za 100 000 Kč. Obchodní společnost C má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Pro zjednodušení je předpokládáno, že hodnota vlastního kapitálu k datu akvizice odpovídá reálným hodnotám. Jednotlivé výkazy obchodních společností jsou znázorněny v Tab. 4.14 a v Tab. 4.15.

Tab. 4.14 Rozvaha obchod. spol. C a D

Rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)		
Vybrané položky	Obchodní společnost C	Obchodní společnost D
Dlouhodobý nehmotný majetek	40 000	2 000
Dlouhodobý hmotný majetek	38 000	3 000
Dlouhodobý finanční majetek	1 000	
Oběžný majetek	1 000	3 000
Aktiva celkem	80 000	8 000
Vlastní kapitál	30 000	7 700
Základní kapitál	20 000	6 000
Výsledek hospodaření min. let	9 000	1 200
Výsledek hospodaření běžného období	1 000	500

Cizí zdroje	50 000	300
Pasiva celkem	80 000	8 000

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Tab. 4.15 Výkaz zisku a ztráty obchod. spol. C a D

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 (tis. Kč)		
Položky	Obchodní společnost C	Obchodní společnost D
Výnosy	3 000	800
Náklady	2 000	300
Výsledek hospodaření běžného období	1 000	500

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Konsolidaci v tomto případě rozdělit do tří částí, a to do části vyloučení podílu, vyjádření konsolidačního rozdílu a odpisu a vykazání specifických rozvahových položek.

Vyloučení podílu

V první fázi dochází k vyloučení podílu, jehož emitentem je přidružená účetní jednotka. Z rozvahy obchodní společnosti C se tedy vyloučí na straně aktiv pořizovací cena podílu v hodnotě 1 000 000 Kč. Vyloučení podílu je znázorněno v Tab. 4.16 ve sloupci vyloučení podílu.

Tab. 4.16 Rozvaha obchod. spol. C včetně úprav

Rozvaha obchodní společnosti C k 31. 12. 2017 (tis. Kč)				
Položky		Vyloučení podílu	Konsolidační rozdíl	Cenné papíry a podíly v ekvivalenci
Dlouhodobý nehmotný majetek	40 000			
Dlouhodobý hmotný majetek	38 000			
Dlouhodobý finanční majetek	1 000	- 1 000		
Konsolidační rozdíl			- 200	
Cenné papíry a podíly v ekvivalenci				+1 200
Oběžný majetek	900			

Aktiva celkem	80 000	- 1 000	- 200	+ 1200
Vlastní kapitál	30 000			
Základní kapitál	20 000			
Výsledek hospodaření minulých let	9 000			
Výsledek hospodaření běžného období	1 000			
Cizí zdroje	50 000			
Pasiva celkem	80 000			

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

Vyjádření konsolidačního rozdílu a odpisu

Konsolidační rozdíl konsolidující účetní jednotka stanovuje ke dni akvizice, což je v tomto případě 31. 12. 2017.

Konsolidující účetní jednotka disponuje 20% podílem na výši vlastního kapitálu v obchodní společnosti D, jehož hodnota činí 6 000 000 Kč. 20 % z hodnoty 6 000 000 Kč činí 1 200 000 Kč. Obchodní společnost C pořídila podíl za hodnotu 1 000 000 Kč. Vzniká zde tedy záporný konsolidační rozdíl v hodnotě 200 000 Kč. Odpis konsolidačního rozdílu je roven 0, protože datum akvizice je shodné s datem konsolidace. Vzniklý konsolidační rozdíl je vykázán v rámci konsolidované rozvahy v aktivech. Rozvaha doplněná o konsolidační rozdíl je zobrazena v Tab. 4.16 ve sloupci konsolidační rozdíl.

Vykázání specifických rozvahových položek

Mezi položky, které jsou vykazovány v rámci metody konsolidace ekvivalencí, se řadí položka cenné papíry a podíly v ekvivalenci, položka podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci a položka konsolidační rezervní fond. Vzhledem k tomu, že se datum akvizice shoduje s prvním použitím ekvivalenční metody, jsou položky podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci a konsolidační rezervní fond rovny nule.

Položka cenné papíry a podíly v ekvivalenci je rovna součinu procentuálního podílu obchodní společnosti C na obchodní společnosti D a hodnotě vlastního kapitálu obchodní společnosti D. 20% podíl na hodnotě 6 000 000 Kč odpovídá částce 1 200 000 Kč. Položka je znázorněna v Tab. 4.16 ve sloupci cenné papíry a podíly v ekvivalenci.

Konsolidovaná rozvaha je znázorněna v Tab. 4.17. Podoba konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je shodná s výkazem obchodní společnosti C, neboť v tomto výkazu k žádným úpravám nedošlo (Loja a Jonáš, 2016).

Tab. 4.17 Konsolidovaná rozvaha obchod. spol. C a D

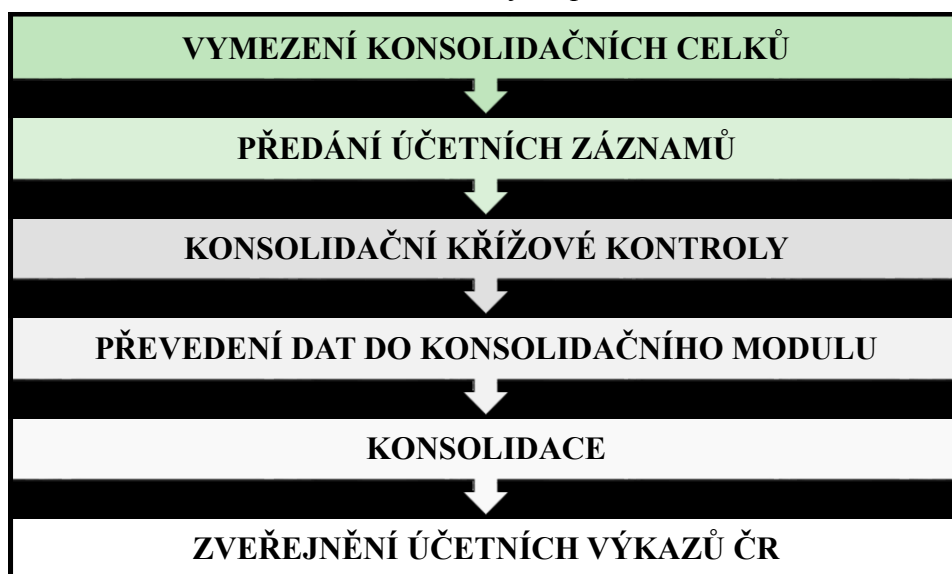
Konsolidovaná rozvaha k 31. 12. 2017 (tis. Kč)	
Dlouhodobý nehmotný majetek	40 000
Dlouhodobý hmotný majetek	38 000
Dlouhodobý finanční majetek	0
Konsolidační rozdíl	- 200
Cenné papíry a podíly v ekvivalenci	1 200
Oběžný majetek	900
Aktiva celkem	80 000
Vlastní kapitál	30 000
Základní kapitál	20 000
Výsledek hospodaření min. let	9 000
Výsledek hospodaření běžného období	1 000
Cizí zdroje	50 000
Pasiva celkem	80 000

Zdroj: Loja a Jonáš (2016), vlastní zpracování

4.2 Proces konsolidace ve veřejné správě

Proces konsolidace ve veřejné správě lze rozdělit do několika kroků znázorněných ve schématu 4.2 a to konkrétně do vymezení konsolidačních celků, předání účetních záznamů, konsolidační křížové kontroly, převedení dat do konsolidačního modulu, konsolidace a zveřejnění účetních výkazů ČR.

Schéma 4.2 Proces konsolidace ve veřejné správě



Zdroj: konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb. (2018), vlastní zpracování

Vymezení konsolidačních celků

Celý proces konsolidace začíná sestavením seznamů spravujícími jednotkami a jejich předáním do centrálního systému účetních informací státu. Spravující jednotka dílčího konsolidačního celku státu je povinna předat Ministerstvu financí ČR prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, a to nejpozději do 15. ledna běžného roku, seznam účetních jednotek, které spadají do daného dílčího konsolidačního celku státu, a to ve stavu k 31. prosinci předchozího roku v české měně. Hlavní město Praha předává seznam zvlášť za jednotlivé městské části hlavního města Prahy a za hlavní město Praha bez městských částí.

Na základě předaného seznamu Ministerstvo financí ČR zveřejňuje do 10. února běžného roku způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet účetních jednotek, které po posouzení spadají do konsolidačního celku ČR. Následně vzniká spravující jednotce povinnost informovat konsolidovanou jednotku státu o jejím zahrnutí do konsolidačního celku státu, a to nejpozději do 5 pracovních dnů ode dne, kdy byl výčet zveřejněn.

Předání účetních záznamů

Poté, co jsou vymezeny konsolidační celky státu, dochází ke sběru účetních záznamů od subjektů zahrnutých do konsolidace. Jedná se o Pomocný analytický přehled a Pomocný konsolidační přehled. Tyto účetní záznamy slouží k získání informací, které jsou potřebné pro sestavení souhrnných výkazů za ČR.

Pomocný konsolidační přehled se předává do centrálního systému účetních informací státu nejpozději do 31. 7. ve stavu k 31. 12. sledovaného období. Spravující jednotka jednotlivých subjektů může rozhodnout, že Pomocný konsolidační přehled předá do centrálního systému účetních informací státu za subjekty ve svém dílčím konsolidačním celku, ale povinnost sestavit výkaz Pomocný konsolidační přehled připadá na konsolidovanou jednotku státu, nikoli spravující jednotku.

Četnost a termíny zasílání účetních záznamů Pomocného analytického přehledu do centrálního systému účetních informací státu jsou uvedeny v technické vyhlášce.

Konsolidační křížové kontroly

V průběhu předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu jsou tyto záznamy podrobeny kontrolám. Nejvýznamnější jsou tzv. konsolidační křížové kontroly, na jejichž základě jsou odhalovány rozdíly ve vzájemných vztazích vykazovaných partnerskými účetními jednotkami. V případě významných rozdílů jsou účetní jednotky na základě zaslání Pomocného konsolidačního záznamu od Ministerstva financí ČR povinny

vysvětlit do 10 pracovních dnů příčiny rozdílů, a to z důvodu správného vyloučení vzájemných vztahů tak, aby nedošlo ke zkreslení účetních výkazů za ČR.

Převedení dat do konsolidačního modulu

Data z centrálního systémů účetních informací státu jsou následně převedena do konsolidačního modulu a v rámci konsolidačního modulu jsou prováděny opravné účetní zápisy na základě vysvětlení rozdílů ve vzájemných vztazích.

Konsolidace

Po úpravách probíhá samotný proces konsolidace dle příslušné metody konsolidace, včetně vyloučení vzájemných vztahů. Konsolidace je prováděna prostřednictvím spuštění jednotlivých opatření nadefinovaných v konsolidačním modulu. Sestavování účetních výkazů probíhá postupně ve třech úrovních, a to od nejnižší úrovně až po nejvyšší úroveň, kterou je konsolidační celek Česká republika. Pro účely sestavování účetních výkazů za Českou republiku, za vyšší dílčí konsolidační celky státu a za dílčí konsolidační celky státu je využívána metoda plné konsolidace, zjednodušená metoda plné konsolidace a metoda konsolidace ekvivalencí.

Vyloučením vzájemných vztahů se rozumí takové operace, které umožní, aby v účetních výkazech za Českou republiku, za vyšší dílčí konsolidační celky státu a za dílčí konsolidační celky státu byly zachyceny zejména vztahy, které jsou realizovány mimo konsolidační celek státu. Vzájemnými vztahy se rozumí zejména vzájemné závazky a pohledávky, výnosy a náklady, podíly na zisku a přijaté a poskytnuté transfery a příspěvky, které jsou realizovány mezi konsolidovanými jednotkami státu uvnitř konsolidačního celku státu. V případě použití metody plné konsolidace nebo zjednodušené metody plné konsolidace se vylučují vzájemné vztahy v plné výši. U metody konsolidace ekvivalencí se vylučují zejména vzájemné vztahy, které mají dopad na vlastní kapitál a výsledek hospodaření běžného účetního období.

Zveřejnění účetních výkazů ČR

Po samotné konsolidaci dochází ke zveřejnění účetních výkazů ČR ve stavu k 31. prosinci běžného roku do 30. listopadu následujícího roku. Sestavené výkazy jsou vykázány v milionech s přesností na jedno desetinné místo a zveřejněny na stránkách Ministerstva financí ČR (Klaban, 2018).

4.2.1 Účetní výkazy České republiky za rok 2016

Ministerstvo financí ČR sestavilo již druhé souhrnné výkazy za Českou republiku. Za účetní období roku 2015 byly účetní výkazy za ČR sestaveny poprvé a konsolidace se týkala

pouze omezeného okruhu účetních jednotek. Jednalo se o obce, kraje, organizační složky státu, státní fondy, regionální rady regionů soudržnosti a dobrovolné svazky obcí. Za rok 2016 byly účetní výkazy za ČR sestaveny již v plném rozsahu. Došlo k rozšíření o příspěvkové organizace, státní podniky, veřejné výzkumné instituce, obchodní korporace a zdravotní pojišťovny. Za rok 2016 byly výkazy sestaveny za více než 18 000 subjektů, což je téměř o 11 000 subjektů více než v roce 2015.

Přehled jednotlivých subjektů zahrnutých do konsolidace státu v roce 2016 je znázorněn v Tab. 4.18.

Tab. 4.18 Přehled subjektů zahrnutých do konsolidace státu za rok 2016

Subjekt	Počet	Podíl v %
Příspěvková organizace	10 367	57,27
Obec	6 247	34,50
Dobrovolný svazek obcí	702	3,88
Obchodní korporace	349	1,93
Organizační složka státu	276	1,52
Městská část hlavního města Prahy	57	0,31
Veřejná výzkumná instituce	46	0,25
Státní podnik	23	0,13
Kraj	13	0,07
Zdravotní pojišťovna	7	0,04
Regionální rada regionu soudržnosti	7	0,04
Státní fond	6	0,03
Státní organizace	1	0,01
Národní podnik	1	0,01
Další právnická osoba (nadace)	1	0,01
Celkem	18 103	100

Zdroj: Klaban (2018), vlastní zpracování

Jak lze vidět v Tab. 4. 18, nejpočetnější skupinu tvoří příspěvkové organizace a obce. Obce, příspěvkové organizace, organizační složky státu a obchodní korporace tvoří necelých 96 % konsolidačního celku ČR. Z pohledu rozdělení na vládní a municipální část, vládní část tvoří 635 subjektů, což odpovídá 3,5 % a municipální část 17 461 subjektů, což odpovídá 95,5 %.

Analýza majetku a závazků státu

Souhrnný výkaz majetku a závazků státu za rok 2016 je k dispozici na internetových stránkách Ministerstva financí ČR a je znázorněn v Tab. 4.19. Úplná podoba souhrnného výkazu majetku státu je znázorněna v Příloze č. 2.

Tab. 4.19 Souhrnný výkaz majetku a závazků státu za rok 2016

Položky	Hodnota v mil. Kč		
	Brutto	Korekce	Netto
Stálá aktiva	6 217 650,8	2 163 633,4	4 054 017,4
Dlouhodobý nehmotný majetek	-44 835,8	96 333,1	-141 168,9
Dlouhodobý hmotný majetek	5 813 880,7	2 028 946,6	3 784 934,1
Dlouhodobý finanční majetek	309 596,1	9 018,1	300 578,0
Dlouhodobé pohledávky	139 009,9	29 335,6	109 674,3
Oběžná aktiva	1 231 306,3	152 693,6	1 078 612,7
Zásoby	104 624,1	2 693,6	101 930,5
Krátkodobé pohledávky	558 702,2	149 900,6	408 801,5
Krátkodobý finanční majetek	567 980,0	99,3	567 880,7
Aktiva celkem	7 448 957,1	2 316 327,0	5 132 630,1
Vlastní kapitál			2 085 721,3
Jmění a upravující položky			1 984 312,5
Fondy			95 082,3
Konsolidovaný výsledek hospodaření			-79 887,8
Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření			-7 925,9
Menšinový vlastní kapitál			94 140,2
Cizí zdroje			3 046 908,8
Rezervy			113 635,8
Dlouhodobé závazky			2 142 994,5
Krátkodobé závazky			790 278,5
Pasiva celkem			5 132 630,1

Zdroj: Klaban (2018), vlastní zpracování

Celková netto aktiva státu k 31. 12. 2016 dosáhla výše 5 132 630,1 mil. Kč, z čehož na vládní část připadla hodnota 2 758 918,1 mil. Kč a na municipální část hodnota 2 373 712 mil. Kč.

Nejvýznamnější položkou aktiv byla v roce 2016 položka dlouhodobý hmotný majetek, jejíž podíl na celkových aktivech představoval přibližně 74 %. Mezi subjekty s největším podílem na výši dlouhodobého hmotného majetku patřilo zejména Ředitelství silnic a dálnic ČR, skupina ČEZ, Správa železniční dopravní cesty a hlavní město Praha. Podrobnější členění položek dlouhodobého hmotného majetku je znázorněno v Příloze č. 3. Položka dlouhodobý nehmotný majetek byla vykázána v záporné výši, a to z důvodu záporného konsolidačního rozdílu, z čehož vyplývá, že hodnota čistých aktiv byla vyšší než pořizovací cena obchodních podílů. Co se týče pohledávek, největší podíl na celkové výši pohledávek představovaly pohledávky ze správy daní a krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery. Především se jednalo o poskytnuté peněžní prostředky na financování provozu, výplatu důchodů a investičních akcí. Detailnější skladba krátkodobých pohledávek je znázorněna v Příloze č. 4. Položku zásoby tvořily především materiál a zboží na skladě. Největší množství zásob drželo Ministerstvo obrany, a to zejména náhradní díly potřebné k provozuschopnosti vojenské techniky, munice a výbušniny. Ostatní významní držitelé zásob jsou znázorněni v Příloze č. 5.

Strana pasiv byla přibližně z 60 % tvořena cizími zdroji a z 40 % vlastními zdroji. Většinu závazků státu představovaly závazky z vydaných dluhopisů vydané Ministerstvem financí ČR, které měly na celkových závazcích podíl více než 60 %. Na vlastním kapitálu měla největší podíl položka jmění a upravující položky.

Analýza nákladů a výnosů státu

Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu za rok 2016 je k dispozici na internetových stránkách Ministerstva financí ČR a je znázorněn v Tab. 4.20. Úplná podoba souhrnného výkazu nákladů a výnosů státu je znázorněna v Příloze č. 6.

Tab. 4.20 Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu za rok 2016

Položky	Hodnota v mil. Kč
Náklady z činnosti	1 341 928,5
Finanční náklady	111 707,2
Náklady na transfery	742 575,2
Náklady ze sdílených daní a poplatků	0,0
Daň z příjmů	0,0
Náklady celkem	2 196 211,0
Výnosy z činnosti	781 430,6
Finanční výnosy	69 126,8
Výnosy z daní a poplatků	1 032 838,7

Výnosy z transferů	191 818,0
Výnosy ze sdílených daní a poplatků	253 948,4
Výnosy celkem	2 329 162,4
Výsledek hospodaření běžného účetního období	132 951,5
Menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období	6 040,0
Výsledek hospodaření běžného účetního období bez ekvivalence	126 911,5
Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci	210,1
Konsolidovaný výsledek hospodaření běžného účetního období	127 121,5

Zdroj: Klaban (2018), vlastní zpracování

Celkové náklady konsolidačního celku ČR za rok 2016 činily 2 196 211 mil. Kč. Největší podíl na nákladech představovala položka náklady z činnosti, která představovala přibližně 61 % celkových nákladů. Jednalo se především o mzdové náklady. Největší mzdové náklady ve vládni části vykazovala skupina ČEZ, Ministerstvo obrany, Česká pošta a České dráhy. V rámci municipální části největší mzdové náklady vykazoval Dopravní podnik hlavního města Prahy. Položka náklady na transfery v sobě zahrnovala především sociální dávky pojistného charakteru na důchody, nemocenské a podpory v nezaměstnanosti. Nejvíce prostředků na sociální dávky poskytla Česká správa sociálního zabezpečení a Úřad práce České republiky. Nákladová položka náklady ze sdílených daní a poplatků byla vykázána v nulové výši, a to z toho důvodu, že náklady ze sdílených daní a poplatků jsou vzájemným vztahem, který je vylučován proti příslušným výnosům z vybraných daní a poplatků.

Celkové výnosy konsolidačního celku ČR za rok 2016 činily 2 329 162,4 mil. Kč. Největší podíl na těchto výnosech představovala položka výnosy z výběru daní a poplatků. Největší položku výnosů z výběru daní a poplatků představovaly výnosy ze sociálního pojištění, další položky jsou znázorněny v Příloze č. 7. Druhou nejvíce výnosovou položkou byla položka výnosy z činnosti, která obsahovala především výnosy z veřejného zdravotního pojištění, výnosy z prodeje vlastních výrobků a výnosy z prodeje služeb. Co se týče položky výnosy z transferů, podíl na položce měla především vládni část. Největším příjemcem transferů ze zahraničí byly Ministerstvo dopravy, Ministerstvo zemědělství, Ministerstvo pro místní rozvoj a Ministerstvo životního prostředí.

Analýza podrozvahových účtů

V knize podrozvahových účtů se vykazují skutečnosti, které nemají dopad do rozvahy. Jedná se například o nejistá či podmíněná aktiva a dluhy. Možnost jejich vzniku je závislá na splnění jedné nebo více podmínek, jejichž splnění daný subjekt neovlivní.

Na položce podmíněná aktiva se významně podílely dlouhodobé pohledávky ze zahraničních transferů, především se jednalo o předpokládané pohledávky z titulu dotací a příspěvků z EU a zahraničí. 99,9 % těchto podmíněných aktiv náleželo Ministerstvu financí ČR. Důležitou položkou také byly vyřazené pohledávky, u nichž zanikl nárok na vymáhání. Výši podmíněných pasiv ovlivnily ve velké míře podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení (Klaban, 2018).

4.3 Komparace procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě

Proces konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě je v některých oblastech dosti podobný a srovnatelný, v některých oblastech jsou ale značné rozdíly.

Subjekty podléhající konsolidaci

Základem procesu konsolidace jak u podnikatelských subjektů, tak u subjektů ve veřejné správě je vymezení subjektů podléhajících konsolidaci. U podnikatelských subjektů je tato povinnost na straně účetní jednotky, která je povinna konsolidovanou účetní závěrku sestavit, ve veřejné správě tato povinnost připadá Ministerstvu financí ČR.

U podnikatelských subjektů je nejprve posuzováno, zda konsolidující účetní jednotka je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku, je zde totiž možnost, že splňuje podmínky pro osvobození od konsolidace. V případě, že konsolidující účetní jednotka je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku, je potřeba analyzovat, zda nedochází k osvobození na straně subjektů, které podléhají konsolidaci.

Ve veřejné správě náleží povinnost sestavení konsolidovaných souhrnných výkazů za ČR Ministerstvu financí ČR a neexistuje zde možnost osvobození od této povinnosti. Jednotlivé subjekty jsou zahrnuty do konsolidačního celku ČR na základě seznamů, které předávají spravující jednotky Ministerstvu financí ČR. Na základě těchto zaslaných seznamů posuzuje Ministerstvo financí ČR podmínku významnosti. Vybrané účetní jednotky splňují podmínku významnosti automaticky a jsou tedy do konsolidace zahrnuty automaticky. Na základě předaného seznamu Ministerstvo financí ČR zveřejňuje do 10. února běžného roku způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet účetních jednotek, které po posouzení spadají do konsolidačního celku ČR. Spravující jednotce následně vzniká povinnost informovat konsolidovanou jednotku státu o jejím zahrnutí do konsolidačního celku státu, a to nejpozději do 5 pracovních dnů ode dne, kdy byl výčet zveřejněn.

Metody konsolidace

Co se týče metod konsolidace u podnikatelských subjektů, jsou rozlišeny tři metody konsolidace, a to plná metoda konsolidace, poměrná metoda konsolidace a konsolidace

ekvivalenci. Daná metoda konsolidace je použita dle vlivu konsolidující účetní jednotky v účetní jednotce podléhající konsolidaci. Metoda plné konsolidace spočívá v zahrnutí položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty do konsolidované účetní závěrky v plné výši. V případě metody poměrné konsolidace jsou položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty zahrnuty do konsolidované účetní závěrky pouze v poměrné výši a v případě metody konsolidace ekvivalencí jsou položky účetní jednotky podléhající konsolidaci zahrnuty do konsolidované účetní závěrky pouze v některých položkách, a to v položce cenné papíry a podíly v ekvivalenci, podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci, konsolidační rozdíl a konsolidační rezervní fond.

Tak jako u podnikatelských subjektů i ve veřejné správě existuje více metod konsolidace, u kterých se používají shodné postupy a principy jako u podnikatelských subjektů, což přispívá k zajištění srovnatelnosti všech subjektů v podnikatelské a veřejné sféře. Ve veřejné správě se pracuje s plnou metodou konsolidace, zjednodušenou metodou plné konsolidace a metodou konsolidace ekvivalencí. Daná metoda konsolidace je použita dle vlivu spravující jednotky v subjektu podléhajícím konsolidaci. Zjednodušená metoda plné konsolidace a metoda plné konsolidace spočívá v začlenění položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a knihy podrozvahových účtů v plné výši. V případě metody konsolidace ekvivalencí se oceňují účasti v konsolidované jednotce státu ve výši podílu na vlastním kapitálu konsolidované jednotky státu.

Sestavení konsolidovaných výkazů

Konsolidovanými výkazy se mají na mysli u podnikatelských subjektů rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Součástí může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetními výkazy za Českou republiku se rozumí souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků státu a příloha. Výkaz peněžních toků státu bude Ministerstvo financí ČR poprvé sestavovat za účetní období roku 2019.

U podnikatelských subjektů je povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky na konsolidující účetní jednotce. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje k datu řádné účetní závěrky konsolidující účetní jednotky. Konsolidaci lze provést přímo nebo po jednotlivých úrovních dílčích celků. Přímá konsolidace spočívá v konsolidaci všech účetních jednotek najednou, tedy bez využití konsolidovaných účetních závěrek sestavených za dílčí celky. Oproti tomu při konsolidaci po jednotlivých úrovních se sestavují konsolidované účetní závěrky nižších celků, které pak vstupují do konsolidovaných účetních závěrek vyšších celků. Sestavenou konsolidovanou účetní závěrku spolu s výroční zprávou je konsolidující účetní

jednotka povinna zveřejnit do sbírky listin obchodního rejstříku, a to po ověření auditorem a po schválení příslušným orgánem (nejčastěji valnou hromadou) nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky, a to bez ohledu na to, zda došlo ke schválení konsolidované účetní závěrky příslušným orgánem.

Vzhledem k rozdílnému počtu subjektů zahrnutých do konsolidace je zřejmé, že není možné zahrnout subjekty do konsolidace shodně u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě. Ministerstvo financí ČR zahrnuje subjekty do konsolidace postupně ve třech úrovních, a to od nejnižší úrovně až po nejvyšší úroveň, kterou je konsolidační celek Česká republika. Ministerstvo financí ČR sestavuje souhrnné účetní výkazy ve stavu k 31. prosinci běžného roku. Tyto výkazy musí být sestaveny do 30. listopadu následujícího roku a zveřejněny na stránkách Ministerstva financí ČR. Souhrnné účetní výkazy sestavené Ministerstvem financí ČR nepodléhají auditu ((konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb., 2018).

Sestavené konsolidované účetní výkazy u podnikatelských subjektů slouží především k ucelenému informování uživatelů této účetní závěrky. Uživateli se rozumí zejména vlastníci, odběratelé, dodavatelé, poskytovatelé půjček a potenciální investoři. Souhrnné účetní výkazy za Českou republiku slouží především ke komplexnímu přehledu o stavu majetku a závazků České republiky a k získání informací o nakládání s veřejnými prostředky. Mezi uživatele souhrnných výkazů za Českou republiku se řadí například veřejnost, vláda, management příslušných účetních jednotek a investoři do státních dluhopisů (Kryšková a Hakalová, 2017).

5 Závěr

Ačkoliv není proces konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě naprosto shodný, cíl procesu konsolidace totožný. Smyslem je sestavení konsolidovaných výkazů, které mají sloužit k ucelenému informování uživatelů této účetní závěrky. Uživatelé konsolidovaných účetních výkazů u podnikatelských subjektů jsou především vlastníci, odběratelé, dodavatelé, poskytovatelé půjček a potenciální investoři. Uživatelé souhrnných účetních výkazů za Českou republiku jsou zejména veřejnost, vláda, management příslušných účetních jednotek, investoři do státních dluhopisů a další subjekty.

Celá práce byla rozdělena do pěti kapitol. První a pátá kapitola byla věnována úvodu a závěru práce.

Druhá kapitola byla věnována konsolidované účetní závěrce u podnikatelských subjektů dle českých předpisů. V rámci této kapitoly byla především vymezeny základní terminologie, povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky včetně možnosti osvobození od konsolidace, metody konsolidace a součásti konsolidované účetní závěrky.

Třetí kapitola byla zaměřena na konsolidovanou účetní závěrku ve veřejné správě. Byl zde objasněn důvod zahájení sestavování konsolidované účetní závěrky ve veřejné správě, definován konsolidační celek ČR, vymezeny konsolidační účetní záznamy, účetní výkazy za Českou republiku a metody konsolidace.

Čtvrtá kapitola byla věnována procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě. Byly zde aplikovány jednotlivé metody konsolidace u podnikatelských subjektů na demonstračních příkladech. V rámci konsolidace ve veřejné správě byly znázorněny a analyzovány souhrnné výkazy za Českou republiku z roku 2016. Závěr této kapitoly byl věnován komparaci procesu konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě.

Z komparace procesu konsolidace ve čtvrté kapitole je zřejmé, že proces konsolidace u podnikatelských subjektů a ve veřejné správě není naprosto shodný. Vzhledem k velkému počtu subjektů zahrnutých do konsolidace státu sestavuje Ministerstvo financí ČR souhrnné účetní výkazy postupně ve třech úrovních, a to od nejnižší úrovně až po nejvyšší úroveň, kterou je konsolidační celek Česká republika. Podnikatelský subjekt může účetní jednotky do konsolidace zahrnout buď přímo, nebo po jednotlivých úrovních dílčích celků. Konsolidované účetní výkazy sestavuje u podnikatelských subjektů konsolidující účetní jednotka, neboli mateřská obchodní korporace a konsolidované účetní výkazy za stát je povinno sestavit Ministerstvo financí ČR. Mezi konsolidované účetní výkazy u podnikatelských

subjektů se řadí rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Součástí může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Konsolidovanými účetními výkazy za Českou republiku se rozumí souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků státu a příloha. Výkaz peněžních toků sestaví Ministerstvo financí ČR poprvé za účetní období roku 2019.

Vzhledem k tomu, že konsolidovaná účetní závěrka u podnikatelských subjektů je v České republice sestavována od roku 1993, většina účetních jednotek již nemá problém se sestavením konsolidované účetní závěrky. Konsolidovaná účetní závěrka státu byla poprvé sestavena v roce 2016 a působila mnoha subjektům zahrnutých do konsolidace státu komplikace, a to především v oblasti předávání konsolidačních účetních záznamů státu. Ministerstvo financí ČR i jednotlivé obce pořádají semináře zaměřené na problematiku konsolidace státu, aby nedocházelo k nesrovnalostem a proces konsolidace státu se stal do budoucna bezproblémovým procesem, vedoucím k získání komplexních informací o přehledu stavu majetku a závazků České republiky a komplexních informací o nakládání s veřejnými prostředky.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

- [1] FIREŠ, Bohuslav a Lubomír HARNA. *Mezinárodní účetní standardy; Konsolidovaná účetní závěrka*. Praha: Bilance, 1997. 398 s. ISBN 80-238-2349-3.
- [2] GRAY, Iain a Stuart MANSON. *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*. Singapore: Thomson Learning, 2008. 547 s. ISBN 978-1-84480-678-2.
- [3] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [4] KIMMEL, Paul, Jerry WEYGANDT a Donald KIESO. *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making*. 5th ed. Hoboken: Wiley, 2009. 717 s. ISBN 978-0-470-23980-3.
- [5] LOJA, Radka a Radek JONÁŠ. *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. Praha: VOX, 2016. 156 s. ISBN 978-80-87480-52-6.
- [6] MACKENZIE, Bruce. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken: Wiley, 2014. 1055 s. ISBN 978-1-118-73409-4.
- [7] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu - aplikace v příkladech*. Praha: Grada Publishing, 2012. 623 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
- [8] MORÁVEK, Zdeněk a Danuše PROKŮPKOVÁ. *Příspěvkové organizace 2016-2017*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 325 s. ISBN 978-80-7552-310-5.
- [9] PETEROVÁ, Helena, 2014. *Finanční hospodaření územních samosprávných celků*. 4. vyd. Praha: Institut pro veřejnou správu Praha, 2014. 151 s. ISBN 978-80-86976-28-0.
- [10] PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1.
- [11] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace - účetní metody, postupy účtování, výkaznictví, vazby na organizace*. Turnov: Acha obec účtuje, 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.

- [12] SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Abeceda účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky 2017/2018 - organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace*. 5. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2017. 447 s. ISBN 978-80-7554-090-4.
- [13] ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. *Konsolidace účetních výkazů - principy a praktické aplikace*. Praha: Ekopress, 2013. 434 s. ISBN 978-80-86929-95-8.

b) Články v odborném časopisu nebo sborníku

- [14] DĚRGEL, Martin. Mateřská a dceřiná společnost – účetní a daňový pohled. *Účetnictví v praxi*. 2016, č. 9, s. 4-10. ISSN 1211-7307.
- [15] HARNA, Lubomír. Zásadní rozšíření povinnosti konsolidace. *Účetnictví*. 2016, č. 9, s. 2-7. ISSN 0139-5661.
- [16] KLABAN, Jaromír. Účetní výkazy za Českou republiku poprvé v plném rozsahu. *Účetnictví*. 2018, č. 3, s. 2-10. ISSN 1213-3493.
- [17] Kolektiv autorů. Konsolidace a skupinový audit. *Auditor*. 2017, č. 6, s. 6-23. ISSN 1210-9096.
- [18] KRYŠKOVÁ, Šárka a Jana HAKALOVÁ. Final Phase of the Implementation of Accounting Reform of Public Finances in the Czech Republic – Accounting Consolidation of the State. In *Proceedings of the 12th International Scientific Conference, Public Economics and Administration 2017*. Ostrava, Česká republika: Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, 2017. s. 171-177. ISBN 978-80-248-4131-1.

c) Elektronické dokumenty a ostatní

Elektronické dokumenty

- [19] MF ČR. *Konsolidační manuál* [online]. 2017, [cit. 2018-03-18]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/konsolidacni-manual/2014/ucetni-konsolidace-statu--konsolidacni-m-28347>.
- [20] MF ČR. *Prezentace - Konsolidovaná účetní závěrka ČR ze dne 19. března 2018*. Dostupné z: <http://www.sokolska33.cz/ministerstvo-financi-cr-vzdelava-studenty-vysokych-skol-navstivilo-i-ekonomickou-fakultu/>

- [21] Vyhláška č. 312 ze dne 11. prosince 2014 o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu). IN: *Sbírka zákonů České republiky*. 2014, částka 125, s. 3858-3920. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=312/2014&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
- [22] Vyhláška č. 383 ze dne 27 října 2009 o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). IN: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 124, s. 6230-6259. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=383/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
- [23] Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. IN: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=500/2002&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
- [24] Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). IN: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 34, s. 1370-1482. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=90/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
- [25] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=563/1991&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Seznam zkratk

D	dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DKCS	dílčí konsolidační celek státu
FKSP	fond kulturních a sociálních potřeb
MD	má dáti
MP	menšinový podíl
PAP	Pomocný analytický přehled
PKP	Pomocný konsolidační přehled
SR	státní rozpočet
ÚSC	územně samosprávné celky

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́домі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018

Bc. Petra Přikrylová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu

Příloha č. 2 – Souhrnný výkaz majetku a závazků státu za rok 2016

Příloha č. 3 – Položky dlouhodobého hmotného majetku státu

Příloha č. 4 – Krátkodobé pohledávky státu

Příloha č. 5 – Významní držitelé zásob státu

Příloha č. 6 – Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu za rok 2016

Příloha č. 7 – Výnosy z výběru daní a poplatků státu